

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zhodnocení změny právní formy podnikání
Evaluation of change of Legal Form of Business

Student:	Lucie Večeřová
Vedoucí diplomové práce:	prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lucie Večeřová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Zhodnocení změny právní formy podnikání**
Evaluation of Change of Legal Form of Business
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická východiska
3. Analýza přechodu fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným
4. Zhodnocení změny právní formy podnikání
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným 2016 – prakticky včetně účetnictví a daní*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 368 s. ISBN 978-80-7554-037-9.

HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence. Teorie a praxe*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 128 s. ISBN 978-80-7552-239-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Nová společnost s ručením omezeným*. Praha: Grada Publishing, 2014. 207 s. ISBN 978-80-247-4445-2.

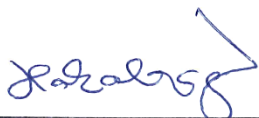
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně kromě příloh
a v seznamu literatury jsem uvedla všechny použité zdroje“.

V Ostravě dne 27. 4. 2018


.....
Lucie Večeřová

Obsah

1 Úvod	5
2 Teoretická východiska	7
2.1 Právní formy podnikání.....	7
2.1.1 Fyzická osoba	7
2.1.2 Právnícká osoba	9
2.1.3 Porovnání právních forem podnikání	18
2.2 Způsoby vykazování	20
2.2.1 Jednoduché účetnictví.....	20
2.2.2 Podvojně účetnictví	21
2.2.3 Daňová evidence.....	26
2.2.4 Změna způsobu vykazování	27
2.3 Daňové zatížení.....	28
2.3.1 Fyzická osoba – podnikatel	28
2.3.2 Právnícká osoba.....	32
2.3.3 Srovnání daňového zatížení.....	33
2.4 Celkové porovnání podnikání fyzické a právnícké osoby	34
2.5 Způsoby přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným	36
2.5.1 Prodej jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby.....	36
2.5.2 Prodej obchodního závodu	38
2.5.3 Vklad jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby	40
2.5.4 Vklad obchodního závodu	42
2.6 Průběh změny právní formy podnikání.....	43
2.6.1 Založení a vznik společnosti s ručením omezeným	44
2.6.2 Ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby	48
3 Analýza přechodu fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným..	53
3.1 Charakteristika podnikatele.....	53
3.1.1 Důvody pro změnu právní formy podnikání	55
3.1.2 Majetek, pohledávky a závazky fyzické osoby	56
3.2 Analýza jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným.....	58

3.2.1	Analýza prodeje jednotlivého obchodního majetku	58
3.2.2	Analýza prodeje obchodního závodu	65
3.2.3	Analýza vkladu jednotlivého obchodního majetku	72
3.2.4	Analýza vkladu obchodního závodu.....	78
4	Zhodnocení změny právní formy podnikání	85
4.1	Zhodnocení jednotlivých možností	85
4.1.1	Přechod právní formy podnikání prodejem jednotlivého obchodního majetku	85
4.1.2	Přechod právní formy podnikání prodejem obchodního závodu.....	86
4.1.3	Přechod právní formy podnikání vkladem jednotlivého obchodního majetku...	87
4.1.4	Přechod právní formy podnikání vkladem obchodního závodu.....	87
4.2	Zhodnocení náročnosti jednotlivých možností	88
4.2.1	Srovnání celkových nákladů u jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání	88
4.2.2	Srovnání daňového zatížení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání	89
4.2.3	Srovnání časového zatížení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání	94
4.3	Doporučení pro výběr varianty	95
4.3.1	Názor diplomantky	96
4.3.2	Názor podnikatele.....	96
5	Závěr.....	98
	Seznam použité odborné literatury.....	100
	Seznam zkratk	105
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Změna právní formy podnikání je možnou součástí vývoje podnikání. Podnikatelé se k této změně uchýlí v případě nedostatků, které jim dříve zvolená právní forma podnikání přináší.

Cílem práce je analýza možných způsobů změny právní formy podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným. Srovnání výhod i nevýhod a zhodnocení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání a následné doporučení nejvhodnější varianty pro konkrétního podnikatele. Popisuje založení nové společnosti s ručením omezeným a přechod právní formy podnikání.

Práce je rozdělena do tří částí. První část se zabývá teoretickým vymezením základních pojmů, a to právních forem podnikání, kdy popisuje všechny společnosti, které mohou být založeny, se zaměřením na společnost s ručením omezeným a podnikání fyzické osoby. Bude zaměřena na rozdíl těchto právních forem podnikání, na způsoby vykazování účetních skutečností a výši daňového zatížení, která se u různých právních forem podnikání mění. Budou zde teoreticky popsány možné způsoby přechodu právní formy podnikání fyzické osoby, jejich výhody a nevýhody. Dále bude nastíněno, jak bude podnikatel postupovat při založení nové společnosti s ručením omezeným a případně i ukončení podnikání fyzické osoby.

Druhá část bude věnována charakteristice podnikatele a důvodům pro přechod právní formy podnikání. Poté bude popsána změna právní formy jednotlivými způsoby, a to z pohledu účetnictví, zdanění a celkových nákladů, které se změnou mohou vzniknout. Ukáže se tak náročnost celé přeměny a zhodnotí se dopady přeměny z pohledu účetnictví a daní.

Třetí část bude věnována zhodnocení přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Půjde o porovnání celkových výhod a nevýhod jednotlivých možností přechodu právní formy podnikání, celkových nákladů, daňového zatížení a časové náročnosti jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání. Na závěr budou zhodnoceny výsledky a vydáno doporučení pro výběr nejlepší varianty, a to dle názoru diplomantky, ale také podnikatele.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody analýza a komparace.

2 Teoretická východiska

Kapitola bude zaměřena na vymezení právních forem podnikání, jejich charakteristik a srovnání jejich odlišností. Dále budou popsány možnosti vedení účetnictví a daňové evidence, způsoby zdanění právnických i fyzických osob. V kapitole budou popsány možnosti přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným a jejich výhody a nevýhody.

2.1 Právní formy podnikání

Nejdříve je třeba objasnit pojem podnikání. **Podnikání** je nepřetržitá samostatná činnost, kterou provádí podnikatel pod vlastním jménem nebo pod názvem firmy, na vlastní odpovědnost a na vlastní účet s cílem dosáhnout zisku¹ za podmínek stanovených v živnostenském zákoně. (Veber, 2012)

Existují dva základní typy forem podnikání, a to podnikání fyzických osob neboli živnost a podnikání právnických osob. Obě varianty se dále dělí na několik druhů.

2.1.1 Fyzická osoba

Fyzická osoba – **živnostník**, nebo také osoba samostatně výdělečně činná (dále jen „OSVČ“) je registrovaná na živnostenském úřadě a musí splňovat další podmínky pro podnikání podle zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon. Živnost je samostatná činnost, prováděná vlastním jménem na vlastní odpovědnost, s cílem dosáhnout zisku. Proto OSVČ ručí za své aktivity celým svým majetkem bez omezení.

Kromě specifických podmínek, které požadují jednotlivé druhy živností, je třeba splnit i tzv. všeobecné podmínky, které vyplývají z § 6 a 7 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon. Jedná se o bezúhonnost a plnou svéprávnost. Podnikatel musí dovršit minimálně 18 let věku a tím dosáhne způsobilosti k právním úkonům a musí mít tzv. „čistý trestní rejstřík“ což si úřad sám ověří. (Veber, 2012)

¹ Ipodnikatel.cz. Jak Nový občanský zákoník definuje podnikání. Ipodnikatel.cz [online]. 22. 1. 2014 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/jak-novy-obcansky-zakonik-definuje-podnikani.html>

O získání živnosti je třeba požádat u živnostenského úřadu, kde doložíme splnění všech podmínek a zaplatíme správní poplatek 1 000 Kč. Při ohlášení další živnosti nebo dalších živností zaplatíme 500 Kč. Při rozšíření volné živnosti se neplatí žádný poplatek, jen se na živnostenském úřadě rozšíří vydané oprávnění. (Konečná, 2014)

Živnostenské podnikání se podle zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon dělí na:

- živnost ohlašovací,
- koncesovanou živnost. (Veber, 2012)

a) Ohlašovací živnosti

Ohlašovací živnost vzniká podáním písemného ohlášení u živnostenského úřadu, a to od dne podání, nebo od dne, který občan označí jako den zahájení své činnosti. Pro tuto živnost není třeba získání povolení pro zahájení činnosti.

Ohlašovací živnosti se dělí na:

- řemeslné,
- volné,
- vázané.

Řemeslná živnost spojuje podmínky živnosti volné a koncesované. Tato živnost je podmíněna odborným vzděláním v dané oblasti či získanou praxí. Její získání není nijak omezeno, pokud fyzická osoba splňuje podmínky na odbornou způsobilost. Živnost je možné pouze ohlásit.

Řemeslné činnosti vyjmenovává příloha 1 zákona č. 455/1991 Sb. živnostenský zákon. Mezi řemeslné činnosti patří např. řeznictví, pekařství, pivovarnictví, kovářství, hodinářství, zlatnictví a klenotnictví, zednictví, topenářství, malířství, tesařství, kominictví apod. (zákon č. 455/1991 Sb.)

Volná živnost sdružuje činnosti, které nevyžadují prokazování jakékoli způsobilosti (odbornost apod.) stačí splnit jen všeobecné podmínky.

Volné živnosti jsou obsaženy v příloze 4 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon a to např. poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, lesnictví, chov zvířat a jejich

výcvik, úprava nerostů, výroba potravinářských výrobků, pěstitelské pálení, výroba papíru, hnojiv, skla apod. (Konečná, 2014), (zákon č. 455/1991 Sb.)

Živnosti vázané mají své jméno pro potřebu odborné způsobilosti, kterou je třeba při žádosti prokázat.

Tyto živnosti obsahuje příloha 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, a to například geologické práce, zpracování tabáku a tabákových výrobků, oční optika či podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady atd. (zákon č. 455/1991 Sb.)

b) Koncesované živnosti

Koncesovaná živnost je provozována výlučně na základně povolení tzv. koncese. Koncesovaná živnost vzniká až dnem doručení koncesní listiny, toto vydání může být díky zákonným důvodům žadateli o koncesi odepřeno. Stát tak reguluje počet živností.

Do této kategorie živností patří zásadně obory, u kterých může být ohrožen život, majetek či zdraví. Rovněž musí žadatel splňovat odbornou způsobilost, např. ukončené odborné vzdělání, či rekvalifikace, v některých případech je požadována i určitá délka praxe. (Konečná, 2014)

Koncesované živnosti obsahuje příloha 3 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona a to např. provádění veřejných dražeb, provozování cestovních kanceláří, provozování krematoria a pohřební služby, ostraha majetku a osob, služby soukromých detektivů, či výroba a úprava kvasného lihu, konzumního lihu, lihovin a ostatních alkoholických nápojů atd. (zákon č. 455/1991 Sb.)

2.1.2 Právnícká osoba

Podnikání právnických osob je definováno v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích). Podle § 1 tohoto zákona jsou, obchodními korporacemi obchodní společnosti a družstva.

Dělí se na osobní, kapitálové společnosti a družstva, pod toto dělení pak spadají jednotlivé společnosti. Hlavním rozdílem může být účel a způsob založení a další důležité charakteristiky – např. výše základního kapitálu, ručení majetkem obchodní korporace, podíl vlastníků na řízení. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Obchodní korporace se zakládá společenskou smlouvou. U kapitálových společností je vyžadována tato smlouva formou veřejné listiny. U družstva se uzavírá přijetím ustavující schůze, viz § 8, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Pokud může založit společnost jednotlivec, zakládá se pomocí sepsání zakladatelské listiny.

Současně se podává návrh na zápis do obchodního rejstříku, který musí být podán do 6 měsíců ode dne založení společnosti, jinak se jedná o odstoupení od smlouvy. Tato lhůta může být ve společenské smlouvě pozměněna. Před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku je požadováno splacení celého vkladového ážia a z každého peněžitého vkladu je třeba splatit nejméně 30 % daného vkladu. (zákon č. 90/2012 Sb.), (Čouková, 2015)

Společenská smlouva podle § 98 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), obsahuje firmu společnosti, předmět podnikání nebo činnosti společnosti nebo údaj, že byla založena za účelem správy vlastního majetku, a určení společníků uvedením jména nebo jmen a příjmení, v případě právnické osoby názvu a bydliště nebo sídla. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Ve společenské smlouvě je určena výše a druh podílů každého společníka, jeho práv a povinností. Je určena výše jednotlivých vkladů, lhůta splatnosti a tím i výše základního kapitálu.

Společenskou smlouvu lze změnit pouze dohodou všech společníků, pokud bude tato smlouva nějak zasahovat do práv určitých společníků je třeba při změně smlouvy souhlasu dotčených společníků. (Běhounek, 2016)

Základním kapitálem je podle § 30 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“), souhrn všech vkladů. Tyto vklady jsou v penězích vyjádřené vklady, a to jak peněžní, tak i nepeněžní vklady všech společníků. Peněžní hodnotu nepeněžního vkladu, např. dlouhodobého majetku – budov, výrobních strojů, automobilů apod., stanovuje soudní znalec při vzniku vkladové povinnosti.

Povinný základní kapitál dle ZOK, je u každé obchodní korporace jiný. (zákon č. 90/2012 Sb.)

V zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) v § 1 jsou vyjmenovány používané obchodní společnosti, které jsou v tomto zákoně dále rozebírány. Již zákon tyto společnosti rozděluje na společnosti osobní, kapitálové a družstva, nadále neopomenul ani další typy společností jako je evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.

V české ekonomice se nejčastěji používá těchto 5 druhů obchodních korporací: společnost s ručením omezeným, akciová společnost, veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a družstvo. (zákon č. 90/2012 Sb.)

a) Osobní společnosti

Podle § 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), mohou být tyto společnosti založeny jen za podnikatelským účelem nebo za účelem správy vlastního majetku. Hlavním rozdílem je, že společníci ručí za závazky společnosti, a to celým svým majetkem. Další odlišností je účast společníků na řízení firmy, společníci se na řízení firmy podílejí přímo, a právě proto potřebují být odborně zdatní. Řízení, rozhodování a dělení zisku je mezi společníky rozděleno rovnoměrně.

Mezi osobní společnosti patří veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.²

Veřejná obchodní společnost – V. O. S.

Veřejné obchodní korporaci je věnována HLAVA II v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“), která zobrazuje charakteristiky této společnosti. Podle § 95 ZOK, je V. O. S. společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání a správě majetku a ručí za její dluhy společně a nerozdílně. Vzájemné právní poměry se řídí společenskou smlouvou, pokud není stanoveno jinak, společníci mají podíly stejné. I hlasovací právo mají rovnocenné, pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak.

² Business-web.cz. Jak se liší kapitálová a osobní společnost. Business-web.cz [online]. 31. 3. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <https://www.business-web.cz/jak-se-lisi-kapitalova-a-osobni-spolecnost/>

Statutárním orgánem jsou všichni společníci, pokud není ve společenské smlouvě přímo určeno, kteří společníci jsou statutárním orgánem. Společníci mohou přistoupit, ale i vystoupit, a to změnou společenské smlouvy. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Komanditní společnosti – K. S.

Komanditní společnost je věnována HLAVA III v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), která obsahuje základní charakteristiky. Komanditní společnost rozděluje společníky na ty, kteří za dluhy společnosti ručí omezeně, do výše nesplaceného vkladu, a nazývají se „komandisté“ a na alespoň jednoho společníka, který ručí neomezeně, a nazývá „komplementář“. Komandista, jehož jméno je obsazeno ve firmě společnosti, ručí neomezeně jako komplementář.

Společenská smlouva u K. S. obsahuje kromě určení komplementářů a komandistů i výši jejich vkladů. U komandistů je podíl ve společnosti určený výší vkladu.

Statutárním orgánem jsou všichni komplementáři, pokud není stanoveno společenskou smlouvou jinak. (zákon č. 90/2012 Sb.)

b) Kapitálové společnosti

Pro kapitálové společnosti je charakteristická majetková účast společníků, ale nemusí se podílet na řízení společnosti. Ve většině případů k řízení společnosti slouží profesionální manažeři, vlastníci do chodu společnosti zasahují pouze prostřednictvím volených orgánů jako je představenstvo či jednatelé. Dále společníci rozhodují pomocí hlasování na valné hromadě.

Majetek společníků společnosti s ručením omezeným je stejně jako u akcionářů oddělen od majetku firmy, tedy neručí při ztrátě společnosti vlastním majetkem. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Mezi kapitálové společnosti patří podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Nejrozšířenější formou je v České republice společnost s ručením omezeným. V rámci kapitálových společností je jich více než 90 %.³

³ Business-web.cz. Jak se liší kapitálová a osobní společnost. Business-web.cz [online]. 31. 3. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z : <https://www.business-web.cz/jak-se-lisi-kapitalova-a-osobni-spolecnost/>

Společnost s ručením omezeným – S. R. O.

Společnosti s ručením omezeným je věnována HLAVA IV v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“), která shrnuje důležité skutečnosti. V této společnosti ručí společníci nerozdílně, a to do výše nesplaceného vkladu zapsaného do obchodního rejstříku.

Podíly společníků se určují podle poměru jejich vkladů na základním kapitálu, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Společenská smlouva určuje druh a obsah podílu. Například může být podíl společníka představován kmenovým listem, ten je vydáván k podílu na společnosti, u kterého není omezena převoditelnost. Všichni společníci jsou zapisováni do seznamu společníků.

Minimálním vkladem podle § 142 ZOK, je 1 koruna, pokud společenskou smlouvou není určeno jinak. Do konce roku 2013 byl základní kapitál v minimální výši alespoň 200 tisíc korun, a muselo být při zápisu do obchodního rejstříku splaceno alespoň 30 %. Výše jednotlivých vkladů společníků může být stanovena rozdílně. (Běhounek, 2016)

Řízení kapitálových společností je velmi často svěřováno do rukou specializovaných manažerů, ale v praxi to tak právě u společnosti s ručením omezeným mnohdy nebývá. Jelikož se jedná o jednodušší typ kapitálové společnosti a jeho založení je relativně snadné, tak se často na podnikání vlastníci podílejí osobně. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Akciová společnost – A. S.

Akciové společnosti je věnována HLAVA V zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“). Akciová společnost je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií, dle § 243 ZOK. Tyto akcie se mohou kupovat či prodávat na kapitálových trzích. Základní kapitál je alespoň 2 000 000 Kč bez veřejné nabídky akcií a s veřejnou nabídkou akcií je ve výši 20 000 000 Kč, ve výjimečných případech je možné vyjádřit základní kapitál i v eurech, § 246 ZOK.

Společnost se zakládá přijetím stanov, tedy úpisem akcií. Ten, kdo tyto stanovy přijme, se stává zakladatelem. Stanovy obsahují například obchodní firmu a předmět podnikání, výši základního kapitálu, počet vydaných akcií, jejich jmenovitou hodnotu a hlasovací práva spojená s vlastněním daných akcií. Při založení společnosti stanovy obsahují údaje o počtu

a ceně upisovaných akcií a lhůtu jejich splacení, výši splacení základního kapitálu při vzniku společnosti apod.

Řízení společnosti je ve velkém měřítku přenecháváno manažerům, kterým záleží na ekonomické prosperitě. Vlastníci, tedy akcionáři, se na tomto řízení podílí pouze hlasováním na valné hromadě nebo po zvolení do představenstva (statutární orgán) či do dozorčí rady, která dohlíží na hospodaření společnosti. (zákon č. 90/2012 Sb.), (Běhounek, 2016)

c) Družstva

Družstvo patří mezi právní formy podnikání, i když většinou přímo k podnikání neslouží. Nejznámější je například společenství vlastníků nemovitostí. Družstvo může být založeno za účelem podnikání, ale i za účelem zajišťování potřeb svých členů, které mohou být např. sociální, hospodářské či bytové. Existují např. bytová družstva, zemědělská družstva apod. (Rychtářová, 2011)

Družstvu je věnována HLAVA VI zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“). Podle zákona je družstvo společenství neuzavřeného počtu osob, jež je založeno za účelem vzájemné podpory svých členů nebo třetích osob, případně za účelem podnikání. Družstvo je zakládáno ustavující schůzí, kde si zvolí členy orgánů družstva a stanovy. Členové jsou povinni dodržovat stanovy a rozhodnutí orgánů družstva. Členství vzniká v okamžiku splnění všech podmínek stanovených ZOK, a to při založení družstva, dnem přijetí nového člena nebo převodem družstevního podílu.

Členové družstva mají uhrazovací povinnost při vzniku ztráty družstva. Ve stanovách může být určeno, jakým způsobem této povinnosti musí dostát. Ze zákona lze určit uhrazovací povinnost pouze členům, kteří ztrátu způsobili apod. Tato uhrazovací povinnost vzniká na základě zjištění ztráty v řádné či mimořádné účetní závěrce a může být uložena po zjištění a projednání na členské schůzi, pokud k úhradě nebyl použit nerozdělený zisk z minulých let či jiné fondy (např. rezervní, které jsou k tomuto účelu zřízeny).

Členství může zaniknout např. dohodou, vystoupením či vyloučením člena apod. (zákon č. 90/2012 Sb.)

d) Další společnosti

Evropská společnost – SE

Tato společnost se na území České republiky často nevyskytuje. Jedná se o kapitálovou společnost, která má za cíl umožnění podnikatelům provádět hospodářskou činnost ve spojení s ostatními podnikateli členských států Evropské Unie a odstranit tak překážky obchodu.

Jedná se o obdobu akciové společnosti, avšak s evropskou působností. Sídlo společnosti může být v kterémkoli státu EU a společnost sídlo během své existence může v rámci EU přesídlit a zvolit si stát, který má nejvýhodnější podmínky pro podnikání (daňové zatížení, administrativu apod.).

Zájem o tuto variantu roste i s možností přeměny z akciové společnosti na společnost evropskou. V České republice byla zaregistrovaná první evropská společnost se sídlem právě v ČR v roce 2007.⁴ (Doleček, 2014)

Evropské hospodářské zájmové sdružení – EHVS

Jedná se o nejstarší právní formu podnikání nadnárodního charakteru. Jde o nenáročnou formu, jejímž hlavním cílem je možnost přeshraničního partnerství. Účelem je usnadnění a rozvoj hospodářské činnosti, rozhodně však nejde o dosažení zisku pro vlastní potřebu. Podnikatelé si tak zachovávají svou právní subjektivitu. Činnost EHVS je omezena nařízením Rady EHS č. 2137/1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení.

Zisky sdružení jsou ziskem jednotlivých členů, které jsou rozděleny podle smlouvy o sdružení. A naopak ztráty jsou ve stejném poměru členové povinni vyrovnat. (Doleček, 2014), (Fiegerlová, 2004)

⁴ Ipodnikatel.cz. Evropská společnost (SE) – kapitálová obchodní společnost založená evropským právem. Ipodnikatel.cz [online]. 31. 1. 2011 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-obchodni-spolecnosti/evropska-spolecnost-se-kapitalova-obchodni-spolecnost-zalozena-evropskym-pravem/Organizacni-struktura-evropske-spolecnosti.html>

Evropská družstevní společnost - SCE

Jde o nejmladší nadnárodní formu společnosti. Může být označována také jako evropské družstvo.

Jedná se o obdobu družstev, ale se zohledněním podmínek pro přeshraniční spolupráci. Odlišují se např. zásadou, která zajišťuje jeden hlas jednomu společníkovi, tedy je hlasovací právo vázáno na jednotlivce atd. Společnost musí být založena alespoň 5 fyzickými osobami nebo společnostmi s bydlištěm nebo sídlem nejméně ve dvou členských státech. Sídlo musí být na území EU a během existence může být v rámci EU přemístováno.

Zájem o tento typ společnosti v současné době je minimální, protože založení trvá delší dobu. (Doleček, 2014), (Koval, 2007)

V tabulce 2. 1 budou porovnány nejpoužívanější obchodní společnosti v České republice. Jejich nejdůležitější charakteristiky a to např. jejich zakladatelé, základní kapitál, ručení společnosti a společníka za závazky společnosti, nejvyšší a statutární orgán společnosti.

Tab. 2.1 Porovnání právních forem podnikání v ČR – právnická osoba

	Kapitálové společnosti		Osobní společnosti		Družstvo
	S. R. O.	A. S.	V. O. S.	K. S.	
Zakladatelé	FO nebo PO	Jeden zakladatel (PO) nebo více zakladatelů	Min. dvě osoby	Dva a více společníků	Min. 5 FO nebo 2 PO
Základní kapitál	Min. 1 Kč - (Min. 200 000 Kč - do roku 2013)	Veřejná nabídka akcií min. 20 000 000 Kč - Bez veřejné nabídky akcií min. 2 000 000 Kč	Není stanoven	Vkládá komandista v min. výši 5 000 Kč	Souhrn členský vkladů v min. výši 50 000 Kč
Ručení majetkem – Společnost	Celým svým majetkem	Celým svým majetkem	X	Komplementáři – ručí celým svým majetkem	Ručí celým svým majetkem
Ručení majetkem – Společníci	Do výše všech nesplacených vkladů	Akcionáři neručí za závazky společnosti	Ručí svým majetkem (společně a nerozdílně)	Komandisté – ručí do výše vkladu	Neručí za závazky družstva
Nejvyšší orgán	Valná hromada	Valná hromada	Všichni společníci	Komplementáři	Členská schůze
Statutární orgán	Jednatel či jednatelé	Představenstvo – správní rada	Všichni společníci	Komplementáři	Představenstvo

Zdroj: vlastní zpracování dle Ipodnikatel.cz⁵

⁵ Ipodnikatel.cz. Právní formy podnikání pro fyzické a právnické osoby. Ipodnikatel.cz [online]. 22. 11. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z : <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/pravni-formy-podnikani-pro-fyzicke-a-pravnicke-osoby/Pravnicka-osoba.html>

2.1.3 Porovnání právních forem podnikání

V této podkapitole budou v krátkosti porovnány výhody a nevýhody jednotlivých právních forem podnikání, které jsou pro Českou republiku nejběžnější. Budou zde ukázány rozdíly mezi podnikáním fyzických osob, neboli osob samostatně výdělečně činných a právnických osob rozdělených na kapitálové a osobní společnosti viz tab. 2.2.

Tab. 2.2 Porovnání právních forem podnikání

	Výhody	Nevýhody
FO – podnikatel	Jednoduché, poměrně rychlé založení, administrativní nenáročnost a nízké počáteční náklady, přímé řízení a kontrola, není povinný ZK, výnosy lze po odečtení sociálního a zdravotního pojištění a daně z příjmů využít pro vlastní potřeby, možnosti daňových paušálů	Problematika financování, ručení celým svým majetkem za závazky společnosti (někdy to lze považovat za výhodu, např. při žádosti o úvěr)
PO – osobní společnosti	Přímé řízení, možnost založení bez složení základního kapitálu, vhodný pro malé podnikání, někdy lze považovat za výhodu ručení celým majetkem, např. při žádosti o úvěr	Špatná koordinace více společníků a jejich názorová rozdílnost, nelze založit pouze jednou osobou, ručení celým svým majetkem za závazky společnosti, možnost daňové optimalizace
PO – kapitálové společnosti	Společníci ručí pouze do výše svých nesplacených vkladů, poměrně snadné založení společnosti a získání nového kapitálu	Řízení pomocí manažerů – tedy nepřímé rozhodování, pouze pomocí hlasování, povinný základní kapitál, nehodí se pro malé živnostníky, možnost daňové optimalizace

Zdroj: vlastní zpracování dle Finance-management.cz⁶

⁶ Středoevropské centrum pro finance a management. Právní formy podnikání. Finance-management.cz [online]. [cit. 2017-06-27]. Dostupné z : <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Pravni+formy+podnikani&IdPojPass=36>

2.2 Způsoby vykazování

Mezi základní účetní soustavy patří jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví. Jako další je používána daňová evidence, kterou používají podnikající fyzické osoby. Sledují tak pouze své příjmy a výdaje, což jim stačí pro sestavení daňového přiznání. Pro naše potřeby se více zaměříme na podvojně účetnictví, které má povinnost vést společnost s ručením omezeným, a na daňovou evidenci, kterou vede osoba samostatně výdělečně činná.

2.2.1 Jednoduché účetnictví

Po novele zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) ke dni 1. 1. 2016 je znovu zavedeno jednoduché účetnictví. Jednoduché účetnictví mohou vést pouze právnické osoby, které splní stanovené podmínky, dle § 1f odst. 1 ZoÚ. Tedy, že účetní jednotka:

- není plátcem daně z přidané hodnoty,
- její celkové příjmy nepřekročí 3 000 000 Kč za poslední účetní období,
- hodnota jejího majetku nepřekročí 3 000 000 Kč,
- a současně je spolkem, odborovou organizací, organizací zaměstnavatelů, církví a náboženskou společností či honebním společenstvem.

Nově vzniklé účetní jednotky mohou vést i v prvním roce jednoduché účetnictví, pokud se předpokládá, že splní podmínky dané ZoÚ, toto pravidlo vyplývá z § 1f odst. 2 ZoÚ.

Předmětem jednoduchého účetnictví dle § 2 ZoÚ jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky. V jednoduchém účetnictví není účtováno o odpisech, opravných položkách, účetních rezervách, neuplatňují ocenění majetku a závazků na reálnou hodnotu atd., dle § 13b odst. 4 ZoÚ. Mezi účetní knihy, které jsou sestavovány, patří peněžní deník, kniha pohledávek a závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku. Mezi pomocné knihy patří např. knihy o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku, finančním majetku, zásobách a ceninách.

Účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví sestavují přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, tyto přehledy jsou vždy sestavovány za kalendářní rok. (Pilařová, 2016), (Vychopeň, 2016)

2.2.2 Podvojn   účetnictví

Podvojn   účetnictví je založeno na zachycen   jednotlivých informací podvojn  m způsobem – na dvou   ttech. Zobrazuje majetek z hlediska formy a zdrojů jeho financování. Zachycuje tak stav a pohyb v  sch složek majetku a závazků. Základním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zo  “) a vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozd  j  ch předpisů.

Výsledek hospodaření se stanovuje rozdílem mezi výnosy a náklady. V účetnictví rozlišujeme výsledek hospodaření z běžných činnosti a z finan  n  n   činnosti. Do změny zákona o účetnictví v roce 2016 se ještě vykazoval výsledek hospodaření z mimo  r  dn   činnosti.

Další stěžejní věcí pro p   kaznost podvojného účetnictví je dodr  zov  n   účetních zásad, kter   vypl  v  j   ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozd  j  ch předpisů.

  četn   zásady jsou souhrnem pravidel, kter   dodr   uj   účetní jednotky při veden   účetnictví a sestavování účetních závěrek a předkládání účetních výkazů. Představují podstatu účetnictví a vytv  r  n   obecn   uzn  van   zásady.⁷ Dle Zo   se jedná o tyto zásady:

- zásada věrného a po  tiv  ho zobrazen  ,
- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- zásada bilan  n   kontinuity,
- zásada stálosti metod (zásada konzistentnosti),
- akruální princip (zásada nezávislosti účetních období),
- zásada historických cen (reálného ocenění),
- zásada opatrnosti,
- zásada zákazu kompenzace (vzájemného vyrovnání),
- zásada přednosti obsahu před formou.⁸

⁷ Podnikátor. Typy účetních soustav. Podnikator.cz [online]. [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18569/Typy-ucetnich-soustav>

⁸ Otev  ren     kola. Zásady vypl  v  j  c   ze zákona o účetnictví. www.oalib.cz [online]. 24. 2. 2018 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.oalib.cz/oskola/mod/book/tool/print/index.php?id=1597>

V podvojném účetnictví rozdělujeme finanční a manažerské účetnictví. Manažerské, neboli vnitropodnikové, účetnictví poskytuje informace o průběhu činností uvnitř účetní jednotky. Podvojný účetnictví může být vedeno jako jednookruhové, které právě spojuje tyto dva druhy v jediný účetní systém, nebo dvouokruhové, kde je finanční a manažerské účetnictví oddělené a existují jako samostatné celky.⁹

Důležitou věcí pro průkaznost účetnictví jsou účetní doklady. Správnost účetnictví závisí na správnosti dokladů. Účetní doklady musí být: **pravdivé, úplné, přehledné, včasné, pečlivé** – tedy čitelné, bez přepisování a dodatečného vpisování.

Účetními doklady jsou originální písemnosti, které mají určité předepsané náležitosti – základní údaje, které musí obsahovat, aby tyto doklady byly platné:

- a) označení účetního dokladu, pokud to nevyplývá z obsahu nepřímo,
- b) popis a označení účastníků, pokud to nevyplývá z obsahu nepřímo,
- c) peněžní částka nebo údaj o množství a ceně,
- d) datum vyhotovení,
- e) datum uskutečnění, pokud se neshoduje s vyhotovením,
- f) podpis odpovědné osoby za účetní případ a za zaúčtování (lze nahradit jiným průkazným způsobem).

Účetní případy, které vychází z přijatých nebo vydaných účetních dokladů jsou evidovány v účetních knihách. Mezi účetní knihy patří hlavní kniha a účetní deník, někdy společnosti vedou další knihy, tzv. knihy analytických účtů, na kterých lze dále pohyby rozdělovat.

Otevírají se ke dni vzniku společnosti a poté vždy k prvnímu dni každého účetního období, které odpovídají konci předcházejícího účetního období. Uzavírají se k poslednímu dni účetního období nebo kde dni zrušení společnosti apod.

⁹ Podnikátor. Typy účetních soustav. Podnikator.cz [online]. [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18569/Typy-ucetnich-soustav>

Hlavní kniha obsahuje všechny věcně uspořádané účetní zápisy na jednotlivé syntetické účty, které odpovídají účtovému rozvrhu dané společnosti. Pro potřeby diplomové práce bude využit vzorový účtový rozvrh, viz příloha č. 1. Z hlavní knihy se získávají nejdůležitější informace o stavu a pohybu jednotlivých složek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů.

Při účtování na jednotlivé účty je nutné prokázat návaznost hlavní knihy na účetní deník a to např. uvedením čísla řádku účetního deníku.

Knihy analytické evidence si společnosti vedou podle vlastního uvážení, jejich úprava není v zákoně přesně stanovena.

Při uzavírání účetních knih, jde o účetní závěrku, která je používána např. při výpočtu daně atd. Účetní závěrka je souborem účetních výkazů, které zobrazují údaje o stavu a struktuře majetku, závazků a o struktuře nákladů, výnosů a konečného výsledku hospodaření. Účetní závěrku dle § 18 – 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tvoří rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha k účetní závěrce, která obsahuje důležité údaje, jež ovlivnily způsob účtování v daném účetním období. Střední a velké účetní jednotky sestavují navíc výkaz cashflow a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha a výkaz zisků a ztrát mohou být sestaveny ve dvou formách, a to v plném a zkráceném rozsahu. Jejich způsob sestavování se řídí podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. V tabulce 2. 3 je rozdělen způsob sestavení rozvahy dle kategorizace účetních jednotek. V tab. 2. 4 je rozdělen způsob sestavení výkazu zisku a ztráty dle kategorizace účetních jednotek.

Tab. 2.3 Obsahové vymezení rozvahy

ROZVAHA	Sestavují
V plném rozsahu <ul style="list-style-type: none"> - položky podle přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 	Velká účetní jednotka Střední účetní jednotka Malá a mikro účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem
Ve zkráceném rozsahu – rozšířená verze <ul style="list-style-type: none"> - položky označené písmeny a římskými číslicemi podle přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 	Malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem
Ve zkráceném rozsahu – základní verze <ul style="list-style-type: none"> - položky označené písmeny podle přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 	Mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., Čoukové, 2016

Tab. 2.4 Obsahové vymezení výkazu zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Sestavují
V plném rozsahu <ul style="list-style-type: none"> - položky dle přílohy č. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 	Všechny obchodní společnosti Velké účetní jednotka Střední účetní jednotka Malá a mikro účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem
Ve zkráceném rozsahu <ul style="list-style-type: none"> - položky označené římskými číslicemi, písmeny a výpočtové položky podle přílohy č. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 	Malá a mikro účetní jednotky, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a není obchodní společností

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., Čoukové, 2016

Toto rozdělení do jednotlivých skupin je stanoveno v § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jedná se o tzv. kategorizaci účetních jednotek (viz. Tab. 2.5), která vstoupila v platnost při jeho změně od 1. 1. 2016.

Toto rozdělení závisí na překročení stanovených hranic jednotlivých ukazatelů – čistá aktiva celkem, suma čistého ročního obrátu a průměrný počet zaměstnanců. (Běhounek, 2016)

Tab. 2.5 Rozdělení účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky	Čistá aktiva celkem	Suma čistého ročního obrátu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka (nepřekročí alespoň 2 hodnoty)	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá účetní jednotka (nepřekročí alespoň 2 hodnoty)	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední účetní jednotka (nepřekročí alespoň 2 hodnoty)	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká účetní jednotka (překročí alespoň 2 hodnoty)	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

V prvním účetním období je účetní jednotka zařazena do kategorie, do níž bude spadat k rozvahovému dni prvního účetního období. A v případě změny kategorie, musí společnost překročit nebo nepřekračovat hodnoty dle tabulky 2. 5 a změnit tak od počátku následujícího období svou kategorii.

2.2.3 Daňová evidence

Do roku 2003 podnikatelé nezapsaní v obchodním rejstříku vedli jednoduché účetnictví. Od 1. 1. 2004 bylo jednoduché účetnictví zrušeno a podnikatelé začali vést podvojný účetnictví. A právě od tohoto roku mohou poplatníci daně z příjmů, kteří nemusí vést účetnictví, vést daňovou evidenci.

Daňovou evidenci vedou podnikající fyzické osoby, které nepatří mezi účetní jednotky a neřídí se zákonem o účetnictví.

Daňová evidence je podnikatelem vedena tak, aby byly zaznamenány všechny hospodářské operace v časové posloupnosti, které se týkají příjmu nebo výdeje peněz. Účelem daňové evidence je zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence dle § 7b odst. 1 zákona č. 5868/1992 Sb., o daních z příjmů, sleduje příjmy a výdaje, majetek a závazky. Avšak forma či způsob není nijak předepsána.

V daňové evidenci je ze zákona stanoveno vést:

- deník příjmů a výdajů v časové posloupnosti,
- karty dlouhodobého majetku, zásob, rezerv na opravy hmotného majetku, úvěrů a půjček,
- kniha pohledávek a závazků v příslušném zdaňovacím období,
- ostatní evidence – mzdová evidence, kniha jízd, pokladní kniha, evidence stálých plateb.¹⁰

Účetní závěrku v daňové evidenci tvoří:

- výkaz o pohledávkách a závazcích,
- výkaz o příjmech a výdajích, ve členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmu.

Za výsledek hospodaření v daňové evidenci se považuje rozdíl mezi příjmy a výdaji. Ten je shodný s peněžním zůstatkem. Základ daně je třeba upravit o příjmy a výdaje daňově

¹⁰ Ipodnikatel.cz. Kdy vedu daňovou evidenci a kdy už musím vést účetnictví?. Ipodnikatel.cz [online]. 27. 8. 2010 [cit. 2018-03-23]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/danova-evidence-ucetnictvi-obchodni-rejstrik-obrat/>

neuznatelné. Dále musí být výpočet základu daně upraven o nepeněžní operace, které ovlivňují základ daně, jedná se např. o:

- zůstatkovou cenu vyřazeného dlouhodobého majetku,
- roční odpisy dlouhodobého majetku.

Poplatník daně z příjmů je povinen uchovat daňovou evidenci za všechna účetní období, pro která ještě nevypršela lhůta pro stanovení daně a to dle § 7b odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád tato lhůta trvá 3 roky a začíná prvním dnem po lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. (Vychopeň, 2016), (Hakalová, 2016)

2.2.4 Změna způsobu vykazování

V této podkapitole projdeme způsob a jednotlivé kroky při změně způsobu vykazování – a to v případě vedení daňové evidence a přechodu na vedení podvojného účetnictví.

V § 4 odst. 2 – 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je stanoveno, kdy fyzická osoba musí zahájit vedení účetnictví. (Vychopeň, 2016)

Nejdřív je třeba objasnit daňové dopady, které přechod z daňové evidence na vedené účetnictví s sebou nese. V posledním roce se nijak nemění daňový základ, jedná se o normální, ničím mimořádný základ daně, aniž by jej nějak ovlivnila skutečnost přechodu na vedení podvojného účetnictví. To znamená, že fyzická osoba provede inventarizaci majetku a závazků, zpracuje daňové přiznání a uzavře knihy v rámci daňové evidence. K úpravě základu daně dochází až v prvním roce vedení podvojného účetnictví. Úprava však není spojena s účetními operacemi, ale jedná se pouze o úpravu daňového přiznání za první rok vedení podvojného účetnictví.

Je třeba velmi důkladně stanovit stav majetku a závazků ke konci daňové evidence, protože slouží k otevření účetních knih na začátku účetního období (k prvnímu dni roku), ve kterém přecházíme na vedení podvojného účetnictví. Bude pak sloužit k dalším úpravám základu daně na konci účetního období a možná i v dalších letech. (Pilařová, 2015)

Základ daně se na konci roku, ve kterém jsme přešli na vedení podvojného účetnictví, upraví podle přílohy č. 3, zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, následovně:

- Zvýší se o stavy ke konci zdanitelného období předcházejícího roku vedení účetnictví **u zásob, cenin, poskytnutých záloh** s výjimkou záloh na nákup hmotného majetku a **pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem** s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
- Sníží se o stavy ke konci zdanitelného období předcházejícího roku vedení účetnictví **u přijatých záloh a dluhů, které by při úhradě byly výdajem daňově účinným.** (Pilařová, 2015), (Hakalová, 2016)

2.3 Daňové zatížení

V této podkapitole bude rozděleno a popsáno daňové zatížení jednotlivých poplatníků daně z příjmů, a to fyzické osoby čili osoby samostatně výdělečně činné (dále jako „OSVČ“) a právnické osoby jako takové. V tomto případě není třeba je rozdělovat na osobní a kapitálové společnosti.

2.3.1 Fyzická osoba – podnikatel

U fyzické osoby (dále jen „OSVČ“), podle § 7 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění pozdějších předpisů, jsou za zdanitelné příjmy považovány:

- a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) příjem ze živnostenského podnikání,
- c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,
- d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

Příjmy ze zemědělství apod. jsou upravovány zákonem č. 252/1997 Sb., o zemědělství. V bodě b) jsou zdaňovány příjmy na základě živnostenského oprávnění, které je založeno na základě zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon. Mezi příjmy z jiného podnikání na základě zvláštních právních předpisů patří pro příklad lékaři, lékárníci, advokáti, apod.

Dále do zdanění příjmů OSVČ patří příjmy, které nelze zahrnout do příjmů na základě § 6 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ale patří do § 7 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP. Jsou to:

- a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému,
- b) příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- c) příjem z výkonu nezávislého povolání.

Mezi příjmy z autorských práv patří dále i příjmy z rozmnožování a šíření literárních a jiných děl vlastním nákladem, a to podle zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích a zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých („autorský zákon“). Za nezávislé povolání se pokládá taková činnost, která není živností ani podnikáním podle zvláštních právních předpisů.

Základem daně je podle § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v daném zdaňovacím období přesahují prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud podle § 5 odst. 3 přesáhnou tyto výdaje příjmy jedná se o daňovou ztrátu. Tato daňová ztráta může být podle podmínek ZDP použita jako odčitatelná položka od základu daně.

Poplatník nemusí uplatnit pouze výdaje, které byly prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poplatník může místo toho uplatnit **výdaje procentem z příjmů**, které se v roce 2018 mění. Konkrétně se mění jejich maximální výše, ta závisí na tom, zda poplatník uplatní nebo neuplatní slevu na manželku a daňový bonus na dítě. Rok 2017 byl v tomto ohledu zlomovým rokem, kdy si poplatníci ještě při sestavování daňového přiznání mohou vybrat, jak výdaje procentem z příjmů uplatní. Při použití slevy na manželku a daňového zvýhodnění na děti se poplatníkovi snižuje maximální strop pro uplatnění výdajů procentem z příjmů (zobrazeno v tab. 2. 6 viz sloupec **2018**). Pokud tyto slevy využít nechce, tak může v roce 2017 ještě uplatnit vyšší maximální strop, který platil do tohoto roku (viz sloupec **2017**).¹¹ (Machala, 2017), (Hakalová, 2106)

¹¹ Yourtaxes.cz. Jak se připravit na drastické omezení výdajových paušálů. Yourtaxes.cz 6. 2. 2017 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: <http://www.yourtaxes.cz/jak-se-pripravit-na-drasticke-omezeni-vydajovych-pausalu>

Výdaje procentem z příjmů jsou rozděleny do několika kategorií, a to podle příjmů z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP následovně (viz Tab. 2.6):

Tab. 2.6 Procentuální dělení výdajů procentem z příjmů

Procento	Příjmy	Nejvýše však v roce	
		2017 (bez uplatnění slev)	2018 (2017 při uplatnění slev)
80	ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného	1 600 000 Kč	800 000 Kč
60	ze živnostenského podnikání	1 200 000 Kč	600 000 Kč
40	z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku	800 000 Kč	400 000 Kč
30	z jiných příjmů ze samostatné činnosti	600 000 Kč	300 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle § 7 odst. 7 ZDP (2017, 2018) ¹², (Machala, 2017), (Hakalová, 2016)

Výdaje procentem z příjmů se počítají podle toho, kam podnikatel (OSVČ) podle příjmů z podnikání spadá. Pro jednotlivé činnosti je stanoveno procento, kterým jsou vypočítány výdaje procentem z příjmů, a nahradí tak výdaje prokazatelně vynaložené nebo jinak řečeno skutečné náklady.

¹² Yourtaxes.cz. Jak se připravit na drastické omezení výdajových paušálů. Yourtaxes.cz 6. 2. 2017 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: <http://www.yourtaxes.cz/jak-se-pripravit-na-drasticke-omezeni-vydajovych-pausalu>

K takto vypočítanému základu daně se u podnikající fyzické osoby vztahuje sazba daně dle § 16 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), která činí 15 %.

OSVČ může optimalizovat daňovou povinnost tím, že uplatní tyto nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP a sníží si tak základ daně z příjmů:

- bezúplatná plnění – minimálně 2 % ze základu daně nebo alespoň 1 000 Kč, maximálně však 15% základu daně, např. dárcovství krve se oceňuje od roku 2017 částkou 3 000 Kč,
- úroky z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru poskytnutého na bytové potřeby zaplacené ve zdaňovacím období – maximálně však do výše 300 000 Kč,
- příspěvky zaplacené na penzijní připojištění – lze odečíst částku, která je snižena o 12 000 Kč, ale maximálně lze odečíst 24 000 Kč,
- pojistné zaplacené poplatníkem na soukromé životní pojištění – maximálně lze odečíst 24 000 Kč,
- úhradu za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání – maximálně do částky 10 000 Kč.

Dále může OSVČ snížit svou daňovou povinnost použitím slev na dani podle § 35ba a § 35bb ZDP, jedná se o slevy:

- na poplatníka 24 840 Kč,
- na druhého z manželů 24 840 Kč,
- na poživatele invalidního důchodu:
 - I. a II. stupně 2 520 Kč,
 - III. stupně 5 040 Kč,
- na držitele průkazu ZTP/P 16 140 Kč,
- na studenta 4 020 Kč,
- za umístění dítěte (tzv. „školovné“) ve výši minimální mzdy.

Nebo si může OSVČ daňovou povinnost optimalizovat využitím daňového zvýhodnění na děti dle § 35c ZDP, které se v roce 2018 zvýšilo. Daňové zvýhodnění může být použito

jako sleva na dani nebo může být vyplaceno jako daňový bonus za podmínek stanovených ZDP. Daňové zvýhodnění činí v roce 2018:

- na první dítě 15 204 Kč (2017 – 13 404 Kč),
- na druhé dítě 19 404 Kč (2016 – 17 004 Kč),
- na třetí a další dítě 24 204 Kč (2016 – 20 604 Kč). (Zákon č. 586/1992 Sb.)

2.3.2 Právnícká osoba

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je podle § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění pozdějších předpisů:

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- f) svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- g) jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou podle § 18 odst. 1 ZDP příjmy z veškeré činnosti a příjmy z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.

Naopak výjimky, které nejsou předmětem daně, jsou v § 18 odst. 2 ZDP, a to např. příjmy získané nabytím akcií podle zákona, příjmy zdravotních pojišťoven nebo příjmy společenství vlastníků jednotek stanovené v tomto paragrafu.

Rozdílný je předmět daně z příjmů u veřejné obchodní společnosti. Dle § 18b odst. 1 ZDP jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou

daně. Podle § 18b odst. 2 ZDP u společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti jsou předmětem daně příjmy dané společnosti.

Od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny příjmy dle § 19 ZDP a to např. členský příspěvek, výnos kostelních sbírek, příjmy státních fondů atd. Dále může být příjem osvobozený dle § 19b, ZDP a to např. v případě nabytí dědictví nebo odkazu apod.

Základ daně se u právnických osob stanovuje jako součin základu daně (§ 20 ZDP) sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky základu daně (§ 23 - § 33 ZDP). Který se zaokrouhlí na celé tisíce a vynásobí se sazbou daně, která je podle § 21 ZDP 19 %.

Právnická osoba může optimalizovat daňový základ tím, že uplatní položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP, jedná se o:

- daňovou ztrátu – lze uplatnit až 5 zdaňovacích období zpětně,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje – uplatnit lze nejpozději ve 3 zdaňovacích obdobích, výše se řídí dle § 34a – e ZDP,
- odpočet na podporu odborného vzdělání – uplatnit lze nejpozději ve 3 zdaňovacích obdobích, výše se řídí dle § 34 f – h ZDP.

Dále může OSVČ snížit daňovou povinnost o slevy na dani podle § 35 ZDP, o:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- nebo sleva na dani u poplatníků, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky, dle § 35a ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

2.3.3 Srovnání daňového zatížení

Daňové zatížení fyzické osoby se liší už ve výši sazby daně z příjmů, která u osoby samostatně výdělečně činné činí 15 %, zatímco u právnických osob se jedná o 19 %.

Základ daně je stanoven přibližně stejným způsobem, který závisí na zvoleném způsobu vykazování. U daňové evidence je vypočítáno pomocí rozdílu příjmů a výdajů,

kdežto u podvojného účetnictví jde o rozdíl výnosů a nákladů, který je dále transformován na daňový základ.

Dalším rozdílem u daní z příjmů fyzických a právnických osob je větší množství slev na dani u fyzické osoby. Dále může fyzická osoba uplatnit nezdanitelné částky daně, díky kterým si může oproti právnické osobě více optimalizovat svou daňovou povinnost. Právnická osoba může použít pouze odčitatelné položky od základu daně.

Fyzická osoba se může dobrovolně účastnit nemocenského pojištění, a tak i využívat výhody s tím spojené. (Běhounek, 2016)

2.4 Celkové porovnání podnikání fyzické a právnické osoby

V této kapitole provedeme celkové porovnání podnikání fyzické a právnické osoby, a to ať už z hlediska daňového, účetního a částečně i právního zatížení tohoto podnikání, viz tab. 2.7.

Tab. 2.7 Porovnání fyzické a právnické osoby

	Výhody	Nevýhody
Fyzická osoba (OSVČ)	Činnost může být zahájena ihned po ohlášení živnostenskému úřadu	Ručí celým svým majetkem za závazky společnosti
	Více nezdanitelných částí základu daně a slev na dani z příjmů	Podnikatel musí zastat jak podnikání, tak administrativu
	Nižší náklady na vznik podnikání a snazší zahájení i ukončení podnikání	Obtížný přístup k finančním prostředkům, např. bankovní úvěr
	Není nutné vést účetnictví, při splnění podmínek stačí daňová evidence	Fyzická osoba má menší vyjednávací schopnosti v obchodních vztazích
	Možnost výběru mezi výdaji % z příjmů a skutečnými výdaji	Veškeré příjmy po odečtení výdajů podléhají odvodům na sociální a zdravotní pojištění (ty nejsou daňovým výdajem)
	Větší volnost při manipulaci s penězi – možnost vkladu i výběru	
	Samostatnost při rozhodování	Není nutné platit nemocenské pojištění, ale podnikatel pak nemá nárok na náhrady při dočasné pracovní neschopnosti
	Nižší zdanění – 15 %	
S. R. O.	Omezené ručení za závazky společnosti (společníci ručí do výše všech nesplacených vkladů)	Poměrně vysoké finanční i časové náklady na zřízení společnosti
	Snazší přístup k finančním zdrojům	Vyšší zdanění – 19 %
	Lepší získávání některých větších zakázek (např. státní, krajské...)	Vyšší administrativní zátěž, povinnost vedení účetnictví a zveřejňování účetní závěrky ve sbírce listin
	Možnost založení jednou osobou	Jednatel ručí v určitých případech celým svým majetkem za závazky korporace
	Společnost může mít několik jednatelů, kteří se můžou zastupovat	Pokud je ve společnosti více společníků, můžou vzniknout neshody

Zdroj: vlastní zpracování dle Baruškové, 2013

2.5 Způsoby přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným

V této části se budeme zabývat srovnáním jednotlivých způsobů přechodu fyzické osoby (dále jen „OSVČ“) na společnost s ručením omezeným. Srovnáme výhody a nevýhody jednotlivých způsobů přechodu OSVČ na společnost s ručením omezeným a daňové dopady pro fyzickou i právnickou osobu.

Přechod právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezením lze provést několika způsoby. Odlišují se např. tím, jestli fyzická osoba bude v podnikání souběžně pokračovat se společností s ručením omezeným či nikoli nebo o jak složitý přechod z pohledu nákladů vlastně půjde.

Při výběru té nejlepší formy přechodu právní formy podnikání je třeba zvážit mnoho kritérií. Je důležité si uvědomit, co podnikatel od přeměny očekává a podle toho se rozhodnout. Důležitým kritériem je například výše nákladů, které s sebou přeměna ponese, velikost zisku, či míra zdanění a samozřejmě jak moc tento přechod administrativně podnikatele zatíží.

Proto se v dalších podkapitolách zaměříme na jednotlivé možnosti přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným, kterými jsou:

- prodej jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným,
- prodej obchodního závodu fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným,
- vklad jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným,
- vklad obchodního závodu fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným.

(Pilařová, 2010)

2.5.1 Prodej jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby

V tomto případě se jedná o prodej jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby nebo OSVČ do již založené společnosti s ručením omezeným. Tento způsob je nejjednodušší. Stačí, aby podnikatel rozhodl, která část obchodního majetku bude prodána do společnosti

s ručením osvobozeným. Ostatní majetek zůstane fyzické osobě, která může v podnikání pokračovat, nebo podnikání postupně ukončit.

Předmětem prodeje může být dlouhodobý majetek, zásoby, ale i pohledávky. Co naopak není možné prodat, jsou závazky – fyzická osoba si je musí ponechat ve svém majetku a uhradí je ze svých příjmů, které může získat právě z prodeje obchodního majetku do nově vzniklé společnosti s ručením omezeným.

Daňové dopady pro fyzickou osobu

- Obchodní vztah bude uskutečněn mezi spojenými osobami, proto musí být uskutečněn za **ceny obvyklé** podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. (Běhounek, 2016)
- Fyzické osobě vznikne z titulu prodeje pohledávka, která bude zdaněna až v době příjmu peněz.
- V případě převodu pohledávek do společnosti s ručením omezeným je třeba u fyzické osoby, která vede daňovou evidenci, zvýšit základ daně o celou jmenovitou hodnotu prodávané pohledávky, a to bez ohledu na to, jestli byla uhrazena, a to podle § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Jestliže je fyzická osoba plátcem DPH tak tento prodej obchodního majetku nebo jeho části podléhá standardně dani z přidané hodnoty, jako dodání zboží či převod nemovitosti.

Daňové dopady pro právnickou osobu

- Nakoupený dlouhodobý majetek bude odepisován z pořizovací ceny, a to v prvním roce odpisování.
- Zásoby se standardně podle pravidel účetnictví dostanou do nákladů až při jejich skutečné spotřebě.
- Nakoupené pohledávky se evidují v rozvaze a zvýší základ daně až při jejich úhradě. K takto nakoupeným pohledávkám není možné tvořit zákonné opravné položky dle § 25 odst. 1 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, protože při vzniku nebyly účtovány do výnosů.

- Z pohledu DPH je vhodnější, aby společnost byla registrována jako plátec DPH. Může si v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně na vstupu.

V následující tabulce 2. 8 budou zobrazeny výhody a nevýhody prodeje jednotlivého obchodního majetku mezi fyzickou osobou a společností s ručením omezeným.

Tab. 2.8 Výhody a nevýhody prodeje jednotlivého obchodního majetku

Výhody	Nevýhody
Jednoduchost provedení	Paralelní existence fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným (nemusí jít vždy o úplnou nevýhodu)
Nízká finanční náročnost – nejsou nutné analýzy apod.	Není možné převést závazky fyzické osoby – musí si je uhradit sama
Možná regulace příjmů kvůli optimalizaci zdanění – postupnou či jednorázovou úhradou pohledávek	Společnost s ručením omezeným nejspíš nebude mít dostatek financí na úhradu pohledávky z koupě majetku – lze řešit prodloužením splatnosti či získáním úvěru
Svobodná volba fyzické osoby, který majetek společnosti s ručením omezeným prodá a jaký si ponechá	Právní nevýhoda – může vzniknout povinnost ocenit prodáváný majetek znalcem nebo schválit převod majetku valnou hromadou

Zdroj: vlastní zpracování dle Pilařové, 2010

Dalším problémem při současném podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným ve stejné oblasti podnikání může být porušení zákazu konkurence podle § 199 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

2.5.2 Prodej obchodního závodu

Další možností přechodu právní formy podnikání je prodej celého obchodního závodu. Pokud fyzická osoba nevede účetnictví, tak i z daňové evidence lze vyčlenit obchodní závod jako celek, který může společnosti s ručením omezeným prodat.

Obchodní závod je prodán smlouvou o prodeji závodu, jehož úprava je obsažena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Smlouvou o prodeji závodu se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu obchodní závod a převést na něj vlastnické právo k obchodnímu závodu a kupující se zavazuje převzít závazky související s obchodním závodem a zaplatit kupní cenu.

Prodejem obchodního závodu fyzická osoba nezaniká, existuje nadále a je vlastníkem pohledávky z prodeje obchodního závodu. Ale vzhledem tomu, že fyzická osoba prodala všechny své aktivity, její podnikatelská činnost skončila. Může se tedy říct, že jde o rychlou a efektivní metodu ukončení podnikání fyzické osoby. Fyzické osobě, ale zůstanou všechny závazky, které nejsou nijak spojené s obchodním závodem, jedná se o veřejnoprávní povinnosti spojené s ukončením podnikání.

Daňové dopady pro fyzickou osobu

- Opět jde o obchodní vztah mezi spojenými osobami, proto se musí použít ceny obvyklé, stejně jako u prodeje jednotlivého obchodního majetku.
- Do základu daně z příjmů fyzické osoby, která vedla daňovou evidenci, vstupuje příjem z prodeje obchodního závodu a hodnota všech postupovaných závazků. Jsou-li součástí prodeje obchodního závodu zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a cenou stanovenou při prodeji obchodního závodu. Při prodeji obchodního závodu je třeba dobře zvážit výši zisku či ztráty z prodeje. Ta má totiž vliv na daňovou povinnost fyzické osoby.
- Z hlediska DPH není prodej podniku předmětem daně, podle § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. (Pitner, Benda, 2017)

Daňové dopady pro právnickou osobu

- Daňové dopady jsou podmíněné způsobem zaúčtování nakoupeného obchodního závodu a ocenění nakupovaných aktiv, která jsou součástí nakoupeného obchodního závodu. Právě v závislosti na výběru metody ocenění aktiv vznikne u kupujícího goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

- Kupující odpisuje majetek ze vstupní ceny v prvním roce odpisování, nedochází k pokračování v odpisech prodávajícího.
- Úhrada pohledávek a závazků nabytých od prodávajícího nevstupuje do základu daně z příjmů.

V následující tabulce 2. 9 budou zobrazeny výhody a nevýhody prodeje obchodního závodu fyzické osoby společnosti s ručením omezeným.

Tab. 2.9 Výhody a nevýhody prodeje obchodního závodu

Výhody	Nevýhody
Jednorázový prodej celého obchodního majetku včetně závazků fyzické osoby	Vysoká náročnost na přípravu a provedení transakce – potřeba daňového poradce, účetního, právníka, ale i odhadce
Značné urychlení ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby	Pravděpodobně budou společnosti s ručením omezeným scházet finance na zaplacení zakoupeného obchodního závodu, lze vyřešit prodloužením splatnosti nebo úvěrem
Možnost regulace příjmů fyzické osoby a tím i optimalizace daňové povinnosti, a to postupnou nebo jednorázovou úhradou pohledávky z prodeje obchodního závodu.	Právní nevýhoda – ručení prodávajícího za uhrazení závazků kupujícím. Také je třeba splnit informační povinnost vůči věřitelům i dlužníkům
	Prodat obchodní závod lze pouze jako celek, nelze vyjmout některý majetek nebo závazky

Zdroj: vlastní zpracování dle Pilařové, 2010

2.5.3 Vklad jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby

Další možností přechodu právní formy podnikání je vklad jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným. Vkladem se může společnost s ručením omezeným přímo založit a nemusí tak řešit finanční prostředky na splacení základního kapitálu nebo je možné vkladem zvýšit základní kapitál již existující společnosti.

U vkladu do základního kapitálu je vždy třeba znaleckého ocenění, které musí provést znalec jmenovaný pro tento účel soudem. Předmětem vkladu může být hmotný majetek, zásoby, pohledávky, nikoli však závazky fyzické osoby.

Daňové dopady pro fyzickou osobu

- Fyzické osobě vzniká obchodní podíl ve společnosti s ručením omezeným.
- U vkladu lze v daném roce u vkladatele uplatnit jen poloviční daňové odpisy.
- V případě vkladu zásob, které již byly uhrazeny, je třeba zvýšit základ daně, protože již neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů (u fyzické osoby, která vede daňovou evidenci).
- V případě vkladu pohledávek od fyzické osoby, která vede daňovou evidenci, je třeba zvýšit základ daně o celou jmenovitou hodnotu, podle § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Z hlediska DPH se jedná o předmět DPH – dodání zboží či převod nemovitosti, a to bez ohledu na to, zda příjemce vkladu je či není plátcem DPH.

Daňové dopady pro právnické osoby

- Vkladem získaná aktiva jsou oceněna podle znaleckého posudku.
- Příjemce vkladu bude pokračovat v odpisech dosavadního vlastníka (vkladatele).
- Zásoby sníží základ daně v podobě nákladů až při jejich skutečné spotřebě.
- Příjem peněz z pohledávek nabytých vkladem nezvýší základ daně z příjmů, ale k těmto pohledávkám nelze tvořit daňové opravné položky, neboť při vzniku nebyly účtovány do výnosů.
- Z hlediska DPH je vhodné, aby společnost s ručením omezeným byla registrovaná jako plátcem DPH, a mohla tak uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

V následující tabulce 2. 10 budou zobrazeny výhody a nevýhody vkladu jednotlivého obchodního majetku do společnosti s ručením omezeným.

Tab. 2.10 Výhody a nevýhody vkladu jednotlivého obchodního majetku

Výhody	Nevýhody
Daňová neutralita (nepodléhá dani) – nevzniká pohledávka ani zdanitelný příjem	Paralelní existence fyzické osoby a S. R. O. (Nemusí se vždy jednat o nevýhodu)
Není třeba mít finanční prostředky na úhradu	Neobejde se bez ocenění předmětu vkladu, to znamená vznik dalších nákladů
Svobodná a v zásadě neomezená volba druhu majetku, který fyzická osoba vkládá a který si ponechá	Není možné převést závazky, ty si fyzická osoba musí uhradit sama
	Je možné pouze pokračovat v odpisování majetku podle vkladatele
	Ručení za dobytnost vložené pohledávky do výše jejího ocenění

Zdroj: vlastní zpracování dle Pilařové, 2010

2.5.4 Vklad obchodního závodu

Další možností přechodu právní formy podnikání je vklad obchodního závodu - je to stejné jako v případě prodeje obchodního závodu. Celkový vklad obchodního závodu a vklad jednotlivého obchodního majetku mají podobná pravidla. Fyzická osoba v tomto případě nezaniká, ale stává se vlastníkem obchodní podílu ve společnosti s ručením omezeným. Podnikání fyzické osoby je však vkladem obchodního závodu definitivně ukončeno.

Daňové dopady pro fyzickou osobu

- Fyzické osobě vzniká obchodní podíl ve společnosti s ručením omezeným, a ten není základem daně z příjmů, jak je tomu v případě prodeje.
- V případě vkladu odpisovaného majetku je v roce vkladu možné uplatnit jen poloviční daňové odpisy.
- V případě vkladu zásob, které již byly uhrazeny, je nutné o jejich hodnotu zvýšit základ daně, neboť jejich využití již dále neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, (u fyzických osob, které vedou daňovou evidenci),
- Z hlediska DPH se nejedná o předmět daně z přidané hodnoty.

Daňové dopady pro právnickou osobu

- Daňové dopady jsou podmíněny způsobem zaúčtování vkladu nabytého obchodního závodu a způsobem ocenění nabytých aktiv, která jsou součástí podniku. V závislosti na výběru metody ocenění aktiv vznikne u nabyvatele goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku.
- Nabyvatel pokračuje v odpisování majetku vkladatele.
- Úhrada pohledávek vkladatele nevstupuje do základu daně nabyvatele.
- Z hlediska DPH není předmětem daně.

V následující tabulce (tab. 2. 11) budou rozebrány výhody a nevýhody vkladu obchodního závodu do společnosti s ručením omezeným.

Tab. 2.11 Výhody a nevýhody vkladu obchodního závodu

Výhody	Nevýhody
Jednorázový vklad celého obchodního majetku, včetně závazků fyzické osoby.	Vysoká náročnost na přípravu i provedení transakce, je třeba daňového poradce, účetního, právníka a určitě i odhadce.
Není nutné ve společnosti s ručením omezeným hledat finance na úhradu	Příjemce vkladu může pouze pokračovat v odpisech vkladatele
Značné urychlení ukončení podnikání fyzické osoby	Ručení za dobytost vložené pohledávky do výše jejího ocenění
	Neobejde se bez ocenění vkladu obchodního závodu – vznik dalších nákladů

Zdroj: vlastní zpracování dle Pilařové, 2010

2.6 Průběh změny právní formy podnikání

V této podkapitole se zaměříme na všechny kroky, které předcházejí anebo přímo souvisí se založením společnosti s ručením omezeným i možným ukončením podnikatelské činnosti fyzické osoby.

2.6.1 Založení a vznik společnosti s ručením omezeným

Obchodní společnost je **založena** společenskou smlouvou, pokud je založena více osobami. V případě jediného zakladatele je založena zakladatelskou listinou. Všechny zakladatelské podpisy musí být úředně ověřeny a musí mít formu notářského zápisu.¹³ (Běhounek, 2016)

Před vznikem společnosti s ručením omezeným nemá společnost právní subjektivitu. V zakladatelském dokumentu je proto potřeba pověřit osobu, která má povinnost starat se o svěřené vklady do základního kapitálu. Podle staré úpravy se může jednat o jednoho ze zakladatelů nebo pověřenou banku. Podle nové úpravy může být správcem vkladu jakákoli fyzická nebo právnická osoba. (Kolektiv autorů, 2014)

Hodnota nepeněžitěho vkladu musí být určena znaleckým posudkem. Znalce si společníci vyberou ze seznamu znalců, dříve znalce jmenoval soud. Nová úprava zákona zakladatelům šetří čas i peníze.

Nepeněžitý vklad musí být splacen před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku a to podle § 148 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. U peněžitých vkladů musí být splaceno alespoň 30 % daného upsaného vkladu. (zákon č. 90/2012 Sb.)

Před vznikem společnosti je třeba získat podnikatelské oprávnění, které na žádost statutárního orgánu vydá živnostenský úřad, toto živnostenské oprávnění vzniká až dnem zápisu do obchodního rejstříku. Právě až zápisem do obchodního rejstříku **vzniká** i obchodní společnost a stává se právnickou osobou, která nabývá práva a povinnosti. (Běhounek, 2016)

Návrh na zápis do obchodního rejstříku musí být podán k příslušnému rejstříkovému soudu nejpozději do 90 dní od založení společnosti nebo od doručení živnostenského nebo jiného podnikatelského oprávnění. Návrh na zápis v předepsaném formuláři a s povinnými přílohami podepisují všichni jednatele a podpisy musí být úředně ověřeny. Rejstříkový soud do pěti pracovních dní provede zápis do obchodního rejstříku. Po zapsání společnosti do obchodního rejstříku obdrží společnost od rejstříkového soudu „Rozhodnutí o zápisu“ a to doporučeně na adresu sídla společnosti, nebo si jej jednatel může vyzvednout osobně.

¹³ ALTAXO.CZ. Založení společnosti vs. vznik společnosti. Altaxo.cz [online]. 2015 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/zacatek-podnikani/zalozeni-spolecnosti/zalozeni-spolecnosti-vs-vznik-spolecnosti>

Se založením společnosti s ručením omezeným jsou spojeny náklady, které zákon o účetnictví definoval v § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o zřizovací výdaje, do kterých společnost zahrne veškeré výdaje, které vznikly před zahájením podnikatelské činnosti a souvisejí s podnikáním. Jedná se o různé soudní a správní poplatky, nájemné, poradenské služby, atd. Všechny tyto náklady musí prokazatelně a jednoznačně souviset s podnikáním a je nutné uschovávat všechny náležité doklady, pro možné zaúčtování do účetnictví po vzniku společnosti. (Šebestíková, 2011)

Ode dne zápisu společnosti do obchodního rejstříku nebo také ode dne vzniku společnosti musí společnost do 8 dnů zaregistrovat své zaměstnance u okresní správy sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven, do 30 dnů je nutné zaregistrovat společnost u finančního úřadu. ¹⁴ (Veber, 2012)

a) Společenská smlouva (zakladatelská listina)

Společenská smlouva, či zakladatelská listina v případě založení společnosti jedním zakladatelem, musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti. Tyto náležitosti upravuje § 123 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a § 146 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen „ZOK“), ve znění pozdějších předpisů. Zákonem jsou stanoveny tyto náležitosti:

- firma společnosti – obchodní jméno spolu s označením právní formy zapsané v obchodním rejstříku,
- předmět podnikání – společnost je založena za účelem podnikání,
- sídlo společnosti – uveden název obce, kde firma sídlí,
- určení společníků – jméno, bydliště nebo název firmy a sídlo, navíc je doporučeno uvádět datum narození nebo IČO (pro zpřesnění),
- určení druhu podílu – podle zákona viz § 135 ZOK, je tzv. základní podíl, který má u všech podílů stejná práva a povinnosti, ale společenská smlouva může připustit vznik různých podílů tím, že podílu přidá další práva či povinnosti,

¹⁴ ALTAXO.CZ. Založení společnosti vs. vznik společnosti. Altaxo.cz [online]. 2015 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/zacatek-podnikani/zalozeni-spolecnosti/zalozeni-spolecnosti-vs-vznik-spolecnosti>

- výši vkladů připadajících na jednotlivé podíly – jedná se o peněžní vyjádření hodnoty vloženého kapitálu společníkem do základního kapitálu, minimální výše vkladu každého společníka společnosti s ručením omezeným je 1 Kč, společenská smlouva může stanovit výši vkladu vyšší než minimální a to podle § 142 ZOK,
- výše základního kapitálu – základní kapitál je souhrn všech vkladů vložených do společnosti, minimální částka je v případě jednoho zakladatele 1 Kč, v případě více společníků se jedna koruna násobí jejich počtem,
- jednatele a způsob jejich jednání za společnost – jednatele se stávají statutárním orgánem, ve společenské smlouvě je určen jejich počet a způsob jednání za společnost,
- správce vkladů – je osoba, která před vznikem společnosti s ručením omezeným přijímá a spravuje přijaté vklady od společníků (může jít o FO nebo PO),
- údaje o nepeněžitých vkladech – obsahují popis, částku, osobu, která provedla znalecké ocenění nepeněžitého vkladu. (Kolektiv autorů, 2014), (Veber, 2012), (Běhounek, 2016) ¹⁵

Vzor zakladatelské listiny viz příloha č. 2. Po ověření zakladatelské smlouvy notářem je možné poslat žádost o zapsání do obchodního rejstříku, viz příloha č. 3.

b) Zajištění živnostenského oprávnění k výkonu činnosti

Každá právnická osoba (i fyzická osoba) může podnikat pouze na základě vydaného oprávnění, koncese apod., které vydává živnostenský úřad nebo jiný zákonem pověřený úřad.

Pokud se rozhodne společnost podnikat na základě živnostenského oprávnění, musí učinit tyto kroky:

- zvolit si obchodní firmu, pod kterou bude podnikatelská činnost prováděna,

¹⁵ MORÁVEK, Daniel. Víte, které všechny náležitosti musí obsahovat zakladatelské listiny firem? Podnikatel.cz [online]. 27. 7. 2015 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/vite-ktre-vsechny-nalezitosti-musi-obsahovat-zakladatelske-listiny-firem/>

- ověřit zda činnost, kterou bude společnost provozovat, vykazuje znaky živnosti a zda splňuje všeobecné nebo i zvláštní podmínky pro provozování živnosti,
- zjistit do jaké skupiny živností spadá zvolená živnost a na základě toho vyplnit registrační formulář, předložit požadované dokumenty a zaplatit správní poplatek.

Při registraci na centrálním registračním místě nebo na CzechPOINTu (Český Podací Ověřovací Informační Národní Terminál) je třeba k registračnímu formuláři doložit tyto dokumenty:

- občanský průkaz pro ověření totožnosti a zletilosti,
- doklady prokazující odbornou či jinou požadovanou způsobilost – může se jednat o doklady o dosaženém vzdělání nebo o absolvování kvalifikační zkoušky či absolvování praxe atd.,
- doklady o právu k užívání prostor uvedených jako místo podnikání,
- výpis z obchodního rejstříku.

Po ohlášení nebo vydání koncese již může společnost zahájit podnikatelskou činnost. (Veber, 2012), (Hakalová, 2016)

c) Další povinnosti, které podnikateli plynou se zápisem do obchodního rejstříku

Se vznikem společnosti jsou všechny podnikatelské subjekty povinny vystupovat pod obchodní firmou a to ve všech objednávkách, obchodních dopisech a fakturách. Je třeba uvádět údaje o obchodní firmě, sídle a identifikačním nebo i daňovém identifikačním čísle.

Dále je podnikatelský subjekt povinen předkládat ve dvojím vyhotovení rejstříkovému soudu listiny dle § 66 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, které se zakládají do sbírky listin v obchodním rejstříku.¹⁶

¹⁶ Společnosti online. Povinnost zakládání dokumentů do sbírky listin vs. sankce. Spolecnostionline.cz [online]. 6. 4. 2017 [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.spolecnostionline.cz/2017/04/06/povinnost-zakladani-dokumentu-sbirky-listin-vs-sankce/>

Společnost je třeba registrovat k dani z příjmů právnických osob u místně příslušného finančního úřadu, vhodná je i registrace k dani z přidané hodnoty. Pokud společnost používá k podnikání motorová vozidla, je třeba ji registrovat i k silniční dani.

Dále je třeba registrace společnosti s ručením omezeným (zaměstnavatele) jako plátce pojistného u místně příslušné správy sociálního zabezpečení, u příslušných zdravotních pojišťoven a přihlásit jednotlivé zaměstnance u těchto instancí. Společnost musí jako zaměstnavatel podat přihlášku i k povinnému úrazovému pojištění zaměstnance.

2.6.2 Ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby

K ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby vede spousta důvodů, např. odchod do důchodu, mateřská dovolená, přestěhování do zahraničí, zaměstnanecký poměr. V našem případě se jedná o přechod právní formy podnikání fyzické osoby na osobu právnickou. A právě s tímto jsou spojeny povinnosti, mezi které patří oznámení příslušným správním a finančním orgánům.

Pokud podnikatel (dále „OSVČ“) podniká na základě živnostenského oprávnění dle § 58 odst. 1 písm. c) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, živnostenské oprávnění je na žádost podnikatele živnostenským úřadem zrušeno.¹⁷

Dále musí OSVČ oznámit příslušné Okresní správě sociálního zabezpečení ukončení svého podnikání a to nejpozději do 8. kalendářního dne od následujícího dne po měsíci ukončení činnosti a to podle § 48 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Stejnou oznamovací povinnost má podnikatel u své zdravotní pojišťovny, a to dle § 10 odst. 3 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů, kdy je tato lhůta stanovena na 8 dní od ukončení činnosti. V případě, že za podnikatele po ukončení činnosti nebude platit zdravotní pojištění zaměstnavatel nebo stát (ten platí zdravotní pojištění za poplatníka

¹⁷ DĚRGEL, Martin. Ukončení podnikání fyzické osoby. Dauc.cz cz [online]. 18. 11. 2010 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=37542&well=danarionline>

v případě, že pobírá důchod nebo pečuje o malé dítě), bude muset pojistné odvádět poplatník sám jako osoba bez zdanitelných příjmů ve výši 13,5 % z minimální mzdy stanovené pro daný kalendářní rok.¹⁸

Při ukončení činnosti OSVČ podá v řádném termínu Přehled o příjmech a výdajích a vyrovná tak svou pojistnou povinnost.

Dále je OSVČ povinna oznámit ukončení činnosti finančním úřadu, a to do 15 dnů od ukončení podnikatelské činnosti, dle § 33 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob se podává za celé zdaňovací období, čili kalendářní rok a bude podáno do 3 měsíců po jeho uplynutí. V případě že přiznání je předkládáno daňovým poradcem je lhůta 6 měsíců. Podobně je tomu i u ostatních daní.

Pro OSVČ je nevhodnější vše vyřídit při osobní návštěvě živnostenského úřadu. Spolu s žádostí o zrušení živnostenského oprávnění na jednom tiskopise, tak učinit i oznámení vůči finančnímu úřadu, okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, protože živnostenský úřad slouží jako „Centrální registrační místo“ a budou tak dodrženy všechny předepsané lhůty.

Dále je důležitá archivace podkladů k podnikání fyzické osoby i po ukončení podnikatelské činnosti. Zvláštní právní předpisy stanovují minimální archivační lhůty. Např. doměřit daňovou povinnost mohou úřady podnikateli ještě minimálně po dobu 3 let, dlužné pojistné na zdravotní pojištění je promlčeno až po 5 letech a sociální pojištění je promlčeno až po 10 letech, a to právě i po ukončení podnikání fyzické osoby. Krátké shrnutí archivačních lhůt při podnikání fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle zvláštních právních předpisů je v tab. 2. 12.

¹⁸ KANDLEROVÁ, Kateřina. Přerušeni či zrušení živnosti. Portál. Pohoda. cz [online]. 10. 2. 2014 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/preruseni-ci-zruseni-zivnosti/>

Tab. 2.12 Archivace podkladů k podnikání fyzické osoby

Dokument	Archivace	Předpis
Daňové doklady rozhodné pro stanovení daně z přidané hodnoty	10 let (od konce posledního zdaňovacího období)	§ 27 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Daňová evidence za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně z příjmů	3 roky a více	§ 7b odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Prodloužení lhůty pro vyměření daně z příjmů z důvodu daňové ztráty nebo kvůli smlouvě o finančním leasingu u nájemce	Prodloužení daňové lhůty	§ 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zdroj: vlastní zpracování dle (Děrgel, 2010), (Vychopeň, 2016), (Hakalová, 2016) ¹⁹

Při ukončení podnikatelské činnosti je třeba upravit základ daně, protože by představoval nespravedlivou daňovou výhodu či nevýhodu. Tato úprava se provádí dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v závislosti na vedení účetnictví či daňové evidence nebo uplatňování paušálních výdajů. Tyto úpravy je třeba vždy provést za poslední zdaňovací období podnikání fyzických osob.

V případě vedení daňové evidence se při ukončení podnikání zvýší základ daně o:

- hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem,

¹⁹ DĚRGEL, Martin. Ukončení podnikání fyzické osoby. Dauc.cz cz [online]. 18. 11. 2010 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=37542&well=danarionline>

- cenu nespotřebovaných zásob, které při úhradě snížily základ daně z příjmů,
- zůstatky vytvořených „zákonných“ rezerv, tvořených podle zákona o rezervách.

Naopak se daňový základ sníží o:

- hodnotu závazků, které by při úhradě byly daňově účinným výdajem. (Hakalová, 2016)

Velká část podnikatelů v daňovém přiznání uplatňuje paušální výdaje. Při uplatnění paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se ve zdaňovacím období předcházející den ukončení činnosti zvýší základ daně o:

- cenu nespotřebovaných zásob,
- hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

Ukončením činnosti OSVČ přestává být osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, podle § 106 odst. 7 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů je správce daně oprávněn zrušit registraci plátce i bez ohledu na výši obratu. Se zrušením registrace je spojeno dodanění nebo také snížení nároku na odpočet při změně režimu z plátce na neplátce dle § 74 odst. 6 až 8 zákona č. 235/2004 Sb., o daních z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Plátce má povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku:

- který k datu zrušení registrace je jeho obchodním majetkem,
- u kterého uplatnil nárok na odpočet daně.²⁰

a) Oznámení o změně právní formy podnikání obchodním partnerům

Před ukončením podnikání fyzické osoby je třeba oznámit změnu právní formy podnikání všem obchodním partnerům. Oznámení bude obsahovat datum ukončení podnikání

²⁰ DĚRGEL, Martin. Ukončení podnikání fyzické osoby. Dauc.cz cz [online]. 18. 11. 2010 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=37542&well=danarionline>

fyzické osoby a informaci o právnické osobě, která podnikání převezme. Informace o právnické osobě by měli obsahovat:

- obchodní firmu (název právnické osoby),
- identifikační číslo právnické osoby,
- daňové identifikační číslo právnické osoby, pokud je registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty,
- číslo bankovního účtu právnické osoby,
- sídlo právnické osoby.

Je vhodné upřesnit, kdo převezme pohledávky i závazky fyzické osoby, jestli zůstanou OSVČ nebo je převzala společnost s ručením omezeným.

Je třeba vypovědět a uzavřít nové smlouvy na dodávky energií atd., a to nejméně s 3 měsíčním předstihem.

3 Analýza přechodu fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným

Tato diplomová práce je zaměřena na přechod podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným, která díky jednoduchosti založení je pro fyzické osoby jako podnikatele nejpřijatelnější. V této kapitole si nejdříve charakterizujeme fyzickou osobu a její podnikání, které je založeno na základě živnostenského oprávnění. Nastíníme jednotlivé způsoby přechodu právní formy podnikání a analyzujeme jejich účetní, daňové a nákladové dopady.

3.1 Charakteristika podnikatele

Firma Patrmann je firma rodinného typu. Ve spolupráci rodinných členů zde poskytují služby zákazníkům, které jsou spojeny s veškerými stavebními a stolářskými pracemi.

Díky tomu, že je firma menší, je schopná se přizpůsobit a naplnit tak očekávání svých zákazníků. Snaží se jít s dobou a využívá nejmodernější materiály a technologie, aby zajistila co největší spokojenost svých odběratelů.

Pro svou flexibilitu je realizátorem mnoha netradičních zakázek, ke kterým přistupuje s pečlivostí sobě vlastní.

Firma Patrmann je již rozdělena na dvě části, kdy jsou odděleny stolářské a stavební služby. Je složena ze dvou samostatně podnikajících fyzických osob. V této diplomové práci se budeme zabývat přechodem právní formy podnikání fyzické osoby, která podniká jako stolař na společnost s ručením omezeným. Přechod právní formy podnikání fyzické osoby, která poskytuje stavební služby, bude následovat po úspěšném přechodu právní formy podnikání u stolaře.

Sídlo fyzické osoby je ve Velkých Albrechticích, kde má pronajaté prostory pro své podnikání. Tyto prostory budou dále pronajímány i nově vzniklé společnosti s ručením omezeným, bude zde mít sídlo i prostory k podnikání.

Budoucí název společnosti s ručením omezeným bude dle rozhodnutí podnikatele:

Woodworking Patrmann, s. r. o.

Společnost bude založena před přechodem právní formy podnikání peněžitým vkladem z úspor fyzické osoby, které získala ze svého podnikání. Tento vklad bude ve výši 20 000 Kč a bude splacen ještě před vznikem společnosti, tedy před zapsáním do obchodního rejstříku, na nově zřízený účet u Komerční banky, a. s. U této banky má zřízené bankovní konto i fyzická osoba a díky spokojenosti se podnikatel rozhodl pro výběr stejné banky.

Tato výše počátečního základního kapitálu je stanovena v případě vkladu obchodního majetku nebo závodu. V případě prodeje jednotlivého obchodního majetku nebo obchodního závodu je třeba mít větší základní kapitál, který pokryje výdaje spojené s nákupem obchodního majetku nebo celého obchodního závodu fyzické osoby a bude splacen před vznikem společnosti s ručením omezeným na bankovní účet.

Společnost bude založena pouze jedním společníkem, a to sepsáním zakladatelské listiny s notářsky ověřeným podpisem zakladatele. Tím vznikne fyzické osobě 100 % podíl na zisku společnosti s ručením omezeným. Bude se jednat o jediný základní podíl na společnosti s ručením omezeným, se kterým jsou spojena všechna základní práva a povinnosti společníka.

Statutárním orgánem společnosti bude jediný jednatel a to fyzická osoba osobně. Tento jednatel nese veškerou právní odpovědnost za společnost, účetnictví apod. Zákaz konkurence podle § 432 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, bude ošetřen souhlasem podnikatele k vlastnímu podnikání jako OSVČ, dokud nebude podnikání fyzické osoby zcela ukončeno. (Běhounek, 2016)

Nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným je valná hromada. Pokud však je ve společnosti jediný společník, netvoří valnou hromadu, ale dle § 12 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), vykonává její působnost. Tedy odvolává a jmenuje jednatele, rozhoduje o změnách ve společenské smlouvě, schvaluje účetní závěrky, přerozdělení zisku či úhradu ztráty a rozhoduje o zvýšení či snížení základního kapitálu apod. (Běhounek, 2016)

Jednatel má ve společnosti podepsanou smlouvu o výkonu funkce, dle § 59 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních

korporacích), upravující práva a povinnosti, které má vůči společnosti s ručením omezeným. Ve společnosti má podepsanou i pracovní smlouvu jako truhlář, ve které je odměňován za skutečně odvedenou práci. Díky této smlouvě se účastní na sociálním a zdravotním pojištění a plynou mu i další výhody dle zákoníku práce a dalších zákonů.

3.1.1 Důvody pro změnu právní formy podnikání

Díky rozrůstání podnikání fyzické osoby a zvětšujícímu se počtu zákazníků se společnost potřebuje zvětšit a nakoupit nový dlouhodobý majetek do budoucna i výrobní prostory. Jako společnost s ručením omezeným bude jednodušší získat úvěr nebo jiný zdroj financování na pořízení nových strojů pro výrobu, které v tomto případě jsou velmi nutné pro usnadnění výroby, ale jejich ceny se pohybují v řádech statisíců. Společnost s ručením omezeným působí navenek důvěryhodněji než podnikající fyzická osoba proto bude mít snadnější přístup k financím od banky a jiných podobných společností. Nejde jen o získávání finančních prostředků, ale jako kapitálová společnost bude mít jednodušší získávání zakázek a to např. ze státního sektoru.

Další výhodou je omezené ručení společníků za závazky společnosti, zatímco fyzická osoba ručí celým svým majetkem, společníci společnosti s ručením omezeným ručí za dluhy společnosti pouze v rozsahu, v jakém nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného základního kapitálu v obchodním rejstříku v době, kdy společníci byli věřiteli vyzváni k plnění, a to dle § 132 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. (Kolektiv autorů, 2014)

Další výhodou podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným je nižší daňová zátěž při výplatě podílu na zisku společnosti s ručením omezeným oproti podnikání fyzické osoby, která ze svého výsledku hospodaření odvádí navíc sociální a zdravotní pojištění, podíly na zisku společníků těmto odvodům nepodléhají, podléhají pouze srážkové dani. (Běhounek, 2016)

Nicméně asi nejdůležitějším důvodem k přechodu právní formy podnikání je neustálá změna daňových, pojistných a jiných zákonů. Tentokrát konkrétně změna v omezení uplatnění výdajů procentem z příjmů, které je možné od roku 2017 uplatnit snížené, pokud podnikatel chce uplatnit slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti. Od roku 2018 už

bude tato hranice povinná pro všechny podnikatele. V našem případě se jedná o snížení hranice z částky 1 600 000 Kč na 800 000 Kč. Proto je pro mnohé výhodnější přejít na společnost s ručením omezeným a optimalizovat si různými způsoby daňový základ.

Je nutné zvážit i neustálé zvyšování minimálních odvodů na sociální a zdravotní pojištění, které rostou spolu s minimální mzdou. Navíc je do budoucna více než možné zvýšení procentní výše sociálního a zdravotního pojištění.

3.1.2 Majetek, pohledávky a závazky fyzické osoby

V této podkapitole bude vymezen majetek, pohledávky a závazky fyzické osoby, které budou při přechodu právní formy podnikání figurovat. Již dříve podnikatel změnil účetní soustavu z daňové evidence na vedení účetnictví. Nyní se chystá přechod právní formy podnikání. Před přechodem právní formy podnikání fyzické osoby, která podniká jako truhlář, je třeba provést inventarizaci majetku a závazků a zjistit jejich skutečný stav předtím, než se přechod uskuteční, viz následující tabulky.

Tab. 3.1 Dlouhodobý majetek OSVČ

Inv. číslo	Název	Rok pořízení	Pořizovací cena
001	Osobní automobil – Škoda Octavia	2014	352 677 Kč
002	Užitkový automobil – Ford Tranzit	2015	125 533 Kč
004	Kombinovaný stroj Bernardo CWM 250	2017	87 950 Kč
005	Kombinovaný pětioperační dřevoobráběcí stroj UMDS II	2017	42 350 Kč
006	Hoblovka s protahem PROMA-HP-250	2018	47 460 Kč
003	Počítačové vybavení	2013	42 569 Kč
	Celkem	-	698 539 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Počítačové vybavení je již morálně zastaralé a s ukončením činnosti OSVČ bude vyřazeno likvidací. Společnost s ručením omezeným tedy investuje do nového vybavení.

Podnikatel pracuje v pronajatých prostorách, které používá k podnikání na základě smlouvy o pronájmu. Ta bude sepsána i se společností s ručením omezeným a bude daňově uznatelným nákladem. Do budoucna by společnost s ručením omezeným mohla s majitelem jednat o odkupu, protože bude mít lepší možnosti k získání k úvěru na financování.

Podnikatel provedl ke dni přechodu právní formy podnikání inventarizaci **zásob**, které v průběhu podnikání nakoupil, ale ještě nespotřeboval a dle znaleckého ocenění materiálu jeho suma činí 54 500 Kč.

Neuhrazené pohledávky z obchodních vztahů u fyzické osoby v době přechodu právní formy podnikání pochází od jediného odběratele a činí celkem 326 073 Kč.

Neuhrazené závazky z obchodních vztahů fyzické osoby v době přechodu právní formy podnikání činí celkem 210 000 Kč (viz tab. 3. 2). Výše nesplacených závazků je zapříčiněná delší dobou splatnosti, kterou má fyzická osoba se svými dodavateli sjednanou.

Tab. 3.2 Neuhrazené závazky z obchodních vztahů

Dodavatel	Počet faktur	Celkem k úhradě
Adler Česko, s. r. o.	3	32 860 Kč
Berner spol. s r. o.	2	3 936 Kč
Dřevo Trust, a. s.	5	28 263 Kč
JAF Holz spol. s r. o.	4	29 842 Kč
Pila CIGNA s. r. o.	6	61 811 Kč
Schachermayer, spol. s r. o.	4	45 865 Kč
Siko koupelny a. s.	3	7 423 Kč
Celkem	-	210 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Analýza jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným

V této podkapitole projdeme jednotlivé způsoby změny právní formy podnikání fyzické osoby a jejich dopad na účetnictví, finanční náročnost a daňové zatížení. Navážeme na teorii o přechodu právní formy podnikání z předchozí kapitoly.

Všem způsobům přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným předchází založení společnosti s ručením omezeným peněžitým vkladem. Založení proběhne dle postupu popsaného rovněž v předchozí kapitole.

3.2.1 Analýza prodeje jednotlivého obchodního majetku

V této části si projdeme přechod právní formy podnikání pomocí prodeje jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby. Obchodním majetkem se rozumí dle § 495 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, souhrn všeho co osoba vlastní. Jedná se o souhrn majetku a dluhů podnikatele. Tento způsob je jeden z jednodušších a běžných způsobů přechodu. Prodejem lze převést majetek a pohledávky, závazky zůstanou vždy fyzické osobě. FO bude prodávat dlouhodobý majetek a zásoby.

a) Prodej jednotlivého obchodního majetku z účetního hlediska

Prodej jednotlivého obchodního majetku z pohledu fyzické osoby

Při prodeji obchodního majetku fyzické osoby je třeba, aby fyzická osoba (dále jen „FO“) provedla inventarizaci majetku a závazků ke dni, ke kterému chce FO převést část podnikatelského majetku a zamezit případným nesrovnalostem. Na základě této inventarizace je sestavena rozvaha FO (viz tab. 3.3).

Tab. 3.3 Rozvaha FO před prodejem jednotlivého obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	698	342	356	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	54	-	54	Závazky z obchodního styku	210
Peníze v hotovosti	7	-	7	Daně	8
Peníze na BÚ	257	-	257		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 342	342	1 000	Pasiva celkem	1 000

Zdroj: vlastní zpracování

Předmětem prodeje je dlouhodobý majetek, v našem případě samostatné movité věci a zásoby, které fyzická osoba má v obchodním majetku. Zatímco ostatní položky z rozvahy zůstanou fyzické osobě, která postupně uhradí všechny své závazky. Poté může ukončit své podnikání. Prodejní cena dlouhodobého majetku je stanovena podle znaleckého ocenění na 375 000 Kč a ocenění materiálu 55 000 Kč. Protože jde o prodej mezi spojenými osobami, znaleckým oceněním je zajištěno, aby prodejní cena byla v cenách obvyklých dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Náklady z prodeje jednotlivého obchodního majetku se objeví na účtu 541 – Zůstatková cena prodaného DHNM a výnosy z prodeje na účtu 641 – Tržby z prodeje DHNM, které se promítnou na 311 – Pohledávky z obchodních vztahů. Účtování prodeje jednotlivého obchodního majetku viz tab. 3. 4.

Tab. 3.4 Účtování prodeje jednotlivého obchodního majetku FO (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – vyřazení SMV z důvodu prodeje			
	a) Doučtování ZC	356	541	082
	b) Vyřazení SMV	698	082	022
2.	ID – vyřazení zásob (materiál) z důvodu prodeje	54	542	112
3.	ID – vznik pohledávky vůči kupujícímu	375	311	641
		55		642

4.	VBÚ – úhrada pohledávky z prodeje jednotlivého obchodního majetku	430	221	311
----	---	-----	-----	-----

Zdroj: vlastní zpracování dle Stropkové, 2013

Výsledek hospodaření při prodeji jednotlivého obchodního majetku činí 20 000 Kč. Jedná se o rozdíl nákladů na účtu 541 a výnosů na účtu 641. Tento rozdíl se promítne v konečné rozvaze FO na straně pasiv v položce Výsledek hospodaření běžného období. V rozvaze FO zůstanou všechny pohledávky a závazky, které vznikly při podnikání (viz tab. 3. 5).

Tab. 3.5 Konečná rozvaha FO po prodeji obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	0	0	0	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	0	-	0	Závazky z obchodního styku	210
Peníze v hotovosti	7	-	7	Daně	8
Peníze na BÚ	687	-	687	Výsledek hospodaření běžného období	20
Pohledávky z obchod. styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 020	-	1 020	Pasiva celkem	1 020

Zdroj: vlastní zpracování

Prodej jednotlivého obchodního majetku z pohledu právnické osoby

V případě koupě obchodního majetku od fyzické osoby (dále jen „FO“) je nutné mít k dispozici potřebné peněžní prostředky. Proto je společnost s ručením omezeným založena před uskutečněním koupě obchodního majetku od FO vyšším peněžitým vkladem od podnikatele, a to ve výši 500 000 Kč, který je splacen před zahájením podnikání na účet u KB, a. s. (viz zahajovací rozvaha - tab. 3. 6).

Tab. 3.6 Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Peníze na bankovním účtu	500	Základní kapitál	500
Aktiva celkem	500	Pasiva celkem	500

Zdroj: vlastní zpracování

Předmětem koupě bude dlouhodobý majetek, v našem případě samostatné movité věci a zásoby od fyzické osoby. U kupujícího vznikne na účtu 321 – Dluh z obchodních vztahů, který se zúčtuje pomocí účtu 395 – Vnitřní zúčtování při převzetí kupovaného obchodního majetku od fyzické osoby. Jelikož je podnikatel pan Patrmann zároveň kupujícím i prodávajícím, převezme do účetnictví hodnotu obchodního majetku z účetnictví fyzické osoby, a vznikne oceňovací rozdíl vůči kupní ceně stanovené znalcem. Oceňovací rozdíl je vypočítán jako rozdíl účtu 395 – Vnitřní zúčtování. V tomto případě se jedná o kladný oceňovací rozdíl. Oceňovací rozdíl se odepisuje po dobu 180 měsíců od nabytí obchodního majetku na účet 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a na vrub nákladů na účet 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku. Účtování koupě obchodního majetku od fyzické osoby je v tab. 3. 7. Odpis oceňovacího rozdílu je při úplatném nabytí majetku daňově uznatelným nákladem, tudíž sníží základ daně u nabyvatele.

Tab. 3.7 Účtování o koupi obchodního majetku fyzické osoby (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Pořízení SMV	375	022	321
2.	Příjemka – Pořízení zásob materiálu	55	112	321
3.	VBÚ – Úhrada dluhu z obchodního vztahu	430	321	221

Zdroj: vlastní zpracování dle Čouková, 2016

V konečné rozvaze po koupi obchodního majetku je promítnut obchodní majetek, který společnost s ručením omezeným získala. Zároveň je snížen stav bankovního účtu, ze kterého byla odečtena úhrada dluhu z koupě obchodního majetku, viz tab. 3. 8.

Tab. 3.8 Rozvaha společnosti s. r. o. po koupi obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Samostatné movité věci	375	-	375	Základní kapitál	500
Zásoby – materiál	55	-	55		
Peníze na BÚ	70	-	70		
Aktiva celkem	500	-	500	Pasiva celkem	500

Zdroj: vlastní zpracování

b) Prodej jednotlivého obchodního majetku z daňového hlediska

Daňové zatížení fyzické osoby

Prodej jednotlivého obchodního majetku se uskuteční mezi spojenými osobami dle §23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Fyzická osoba musí prodávaný majetek nechat ocenit znaleckým posudkem, aby znalec stanovil cenu obvyklou, za kterou je třeba v tomto případě prodávat. Toto ocenění zatěžuje podnikatele při odvodu daní z příjmů. Pokud fyzická osoba vede daňovou evidenci, zdaňuje pohledávku z prodeje jednotlivého obchodního majetku až v době její úhrady. Pokud vede účetnictví, daňová povinnost vzniká zároveň s pohledávkou.

V případě prodeje odpisovaného dlouhodobého majetku fyzická osoba může v roce prodeje uplatnit pouze poloviční daňové odpisy. Zároveň prodávající sníží základ daně o daňovou zůstatkovou cenu prodávajícího majetku.

V případě postoupení pohledávek zvyšuje fyzická osoba základ daně o jmenovitou hodnotu prodané pohledávky, a to v době postoupení, nikoli v době úhrady.

Z pohledu **daně z přidané hodnoty** se jedná o dodání zboží či prodeje majetku, pouze postoupení pohledávek není předmětem daně z přidané hodnoty.

Z pohledu **daně silniční** jsou předmětem silniční motorová vozidla využívaná k podnikání. Součástí prodeje obchodního majetku jsou i automobily, proto daňová povinnost fyzické osoby zanikne v měsíci před měsícem prodeje osobě, která je registrovaná k dani.

Daňové zatížení právnické osoby

Kupující odepisuje nakoupený dlouhodobý majetek z pořizovací ceny, a to hned v následujícím měsíci po jeho pořízení, pokud majetek nebyl pořízen k 1. v měsíci.

Nakoupené zásoby se dostávají do nákladů až při jejich skutečné spotřebě.

Takto postoupené pohledávky kupující eviduje pouze rozvahově, úhrada pohledávky nijak neovlivní základ daně při její úhradě. K takto získaným pohledávkám kupující nemůže tvořit zákonné opravné položky, jelikož nebyly zaúčtovány při jejich vzniku do výnosů.

Pokud se chce nově vzniklá společnost s ručením omezeným stát plátcem **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) je vhodné, aby se registrovala k DPH před uskutečněním koupě obchodního majetku. Poté si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu (nárok na odpočet daně), protože nákup obchodního majetku je předmětem DPH.

Jelikož jsou součástí prodeje obchodního majetku fyzické osoby i automobily používané k podnikání stane se plátcem **daně silniční** i právnická osoba, a to v měsíci nákupu.

c) Prodej jednotlivého obchodního majetku z pohledu celkových výdajů

Prodej jednotlivého obchodního majetku s sebou nese několik skupin výdajů. Mezi první patří založení společnosti s ručením omezeným, které s sebou nese minimálně výdaje uvedené v tab. 3. 9. Tyto náklady činní minimálně 7 700 Kč, ale průtahem zakladatelského řízení tato částka může vzrůst až na desítky tisíc. (Čouková, 2015)

Tab. 3.9 Minimální výdaje na založení společnosti s ručením omezeným

Výdaje při založení společnosti	Částka
Odměna notáře za sepsání notářského zápisu o založení společnosti s r. o.	2 000 Kč
Odměna notáře za sepsání notářského zápisu o osvědčení pro zápis do OR	1 000 Kč
Odměna notáře za provedení zápisu do OR	300 Kč
Poplatek v případě prvozápisu společnosti s ručením omezeným	2 700 Kč
Výpis z evidence rejstříku trestů pro jednatele	100 Kč
Poplatek za ohlášení živnosti	1 000 Kč
Poplatek za úřední ověření podpisů a dokumentů (několikrát á 30 Kč)	500 Kč

Poplatek za výpis z katastru nemovitostí (umístění sídla společnosti)	100 Kč
Celkem	7 700 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle (Murár, 2016), e-sro.cz, pravni prostor.cz²¹

Tyto náklady se však již snížily od 1. 1. 2014, kdy v zákoně č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob bylo stanoveno, že zápisy do obchodního rejstříku mohou provádět notáři.²²

Do další části výdajů patří vkladová povinnost zakladatele, protože se rozhodl založit společnost peněžitým vkladem. Pro tento způsob přechodu právní formy podnikání, tedy prodejem jednotlivého obchodního majetku si podnikatel stanovil vklad do základního kapitálu ve výši 500 000 Kč. Výše vkladu byla stanovena z toho důvodu, aby mohla společnost s ručením omezeným uhradit vzniklý závazek z koupě jednotlivého obchodního majetku.

Dalšími výdaji může být zpoplatnění registrace k DPH a k silniční dani, pokud tuto registraci společnosti s ručením omezeným provádí externí firma. Cena za jednu registraci se pohybuje mezi 500 – 1 000 Kč.

Výdaji mohou být platby za služby účetní firmy, která společnosti s ručením omezeným povede účetnictví. Protože jde o složitější agendu než u daňové evidence, kterou podnikatel zvládne sám. Tato služba se pohybuje orientačně paušálně od 3 000 Kč měsíčně.

Je vhodné pro začínající společnost zajistit si služby daňového poradce, jehož služby se pohybují okolo 2 000 Kč měsíčně.

²¹ E-SRO.cz. Náklady na založení společnosti. E-SRO.cz cz [online]. [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: <http://www.e-sro.cz/naklady-zalozeni-spolecnosti.htm>

²² VOLEJNÍK, Tomáš. Zápisy do obchodního rejstříku levněji a rychleji. Právní prostor.cz [online]. 13. 7. 2015 [cit. 2018-04-01]. Dostupné z: <https://www.pravni prostor.cz/clanky/obchodni-pravo/zapisy-do-obchodniho-rejstriku-levneji-a-rychleji>

Jelikož je prodej uskutečněn mezi spřízněnými osobami je potřeba uhradit znalecké ocenění, které zajišťuje, že prodej probíhá za ceny obvyklé. Cena znaleckého posudku ať už u ocenění jednotlivého obchodního majetku nebo obchodního závodu se podle velikosti a náročnosti ocenění pohybuje v rozmezí 1 500 Kč – 7 000 Kč. Další náklady spojené s prodejem majetku plynou ze zápisu, a tudíž i poplatku na příslušném úřadu, např. přepis automobilu, zápis v rejstříku nemovitostí apod.

Celkové náklady přechodu právní formy podnikání prodejem jednotlivého obchodního majetku činí přibližně 524 000 Kč.

3.2.2 Analýza prodeje obchodního závodu

V této části si projdeme přechod právní formy podnikání prodejem obchodního závodu fyzické osoby. Je třeba si uvědomit, že obchodní závod je podle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, definován jako soubor jmění, které podnikatel vytvořil a který mu slouží k provozování podnikatelské činnosti. Proto se musí prodej obchodního závodu chápat jako prodej celku, který z pohledu společnosti s ručením omezeným zvyšuje základní kapitál jako jedna položka.

Přechod právní formy podnikání se uskuteční na základě smlouvy o prodeji obchodního závodu. Úpravu smlouvy o prodeji obchodního závodu od změny občanského zákoníku v roce 2014 řeší zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“) a to v Hlavě II, oddílu 2 a pododdílu 6 – Zvláštní ustanovení o koupi závodu. Na kupujícího přechází veškerá aktiva fyzické osoby, ale také závazky. Dle § 2175 NOZ koupí obchodního závodu kupující nabývá vše co k němu jako celku patří. Dále je prodej obchodního závodu řešen v § 2175 - § 2183 NOZ. (Zákon č. 89/2012 Sb.), (Čouková,2016)

a) Prodej obchodního závodu z účetního hlediska

Prodej obchodního závodu je upraven v českém účetním standardu č. 011 Operace s obchodním závodem. Ten má za cíl stanovit základní postup při prodeji obchodního závodu.

Před samotným prodejem obchodního závodu musí fyzická osoba provést inventarizaci majetku a závazků a zamezit případným nesrovnalostem mezi účetním soupisem majetku a závazků a skutečným stavem.

Dle českého účetního standardu č. 011 - Operace s obchodním závodem je pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, stanoven postup při prodeji obchodního závodu v části č. 3 ČUS – 011. Podle postupu, je fyzická osoba povinna:

- zrušit všechny opravné položky a rezervy (s výjimkou povinně tvořených rezerv) vytvořené k prodávanému majetku, ve prospěch nákladů,
- zrušit oceňovací rozdíly k nabytému majetku nebo goodwill z předešlých transakcí, přes účet 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti nebo účet 64 – Jiné provozní výnosy (podle druhu zůstatku),
- přeúčtovat dohadné položky aktivní v podobě pohledávky a dohadné položky pasivní jako závazek u kupujícího, obdobně se přistupuje k časovému rozlišení nákladů, pokud je možné je převést na kupujícího,
- zaúčtovat prodávaný majetek v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady a tržbu z prodeje obchodního závodu v účtové skupině 64 – Jiné provozní výnosy,
- přeúčtovat předávané závazky a povinně tvořené rezervy pomocí účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady. (Ministerstvo financí ČR, 2016), (Čouková, 2016)

Prodej obchodního závodu z pohledu fyzické osoby

Před prodejem fyzická osoba provedla inventarizaci majetku a závazků a na základě výsledku inventarizace je sestavena rozvaha k datu prodeje, viz tab. 3. 10.

Tab. 3.10 Rozvaha fyzické osoby před prodejem obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	698	342	356	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	54	-	54	Závazky z obchodního styku	210
Peníze v hotovosti	7	-	7	Daně	8
Peníze na BÚ	257	-	257		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 342	342	1 000	Pasiva celkem	1 000

Zdroj: vlastní zpracování

U fyzické osoby se na základě rozvahy jedná o vyřazení všech částí majetku, které jsou součástí prodeje obchodního závodu. Součástí je veškerý majetek a závazky související s obchodním závodem. Jen závazky např. z titulu daně z příjmů se týkají přímo fyzické osoby (dále je „FO“), a proto je musí sama uhradit.

FO vyřazuje v účetních cenách. V průběhu vedení účetnictví nebyly vytvořeny žádné rezervy, opravné položky či oceňovací rozdíly, proto je fyzická osoba nemusí před prodejem obchodního závodu rušit. FO vyřazuje pomocí účtu 548 – Ostatní provozní náklady.

Smlouvou o prodeji obchodního závodu byla sjednaná kupní cena ve výši 1 220 000 Kč. Tato cena byla stanovena na základě znaleckého ocenění, protože se jedná o transakci mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Znalecký posudek zajistí, že kupní cena bude cenou obvyklou. Prodejní cena obchodního závodu se proúčtuje pomocí účtu 648 – Ostatní provozní výnosy a účtu 371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu. Celé účtování viz tab. 3. 11.

Tab. 3.11 Účtování o prodeji obchodního závodu u fyzické osoby (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – vyřazení SMV z důvodu prodeje			
	a) Doučtování ZC	356	548	082
	b) Vyřazení SMV	698	082	022
2.	ID – vyřazení zásob (materiál) z důvodu prodeje	54	548	112

3.	VPD – převod peněz v hotovosti	7	548	211
4.	VBÚ – převod bankovního účtu	257	548	221
5.	ID – postoupení pohledávek v původní výši	326	548	311
6.	ID – převod závazků vůči dodavatelům	210	321	548
7.	ID – vznik pohledávky vůči kupujícímu	1 220	371	648
8.	VBÚ – úhrada pohledávky z prodeje	1 220	221	371

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2009, Čoukové, 2016

Výsledek hospodaření při prodeji obchodního závodu činí 430 000 Kč, jedná se o rozdíl nákladů na účtu 548 a výnosů na účtu 648. Tento rozdíl se promítne v konečné rozvaze fyzické osoby na straně pasiv v položce Výsledek hospodaření běžného období. V rozvaze zůstane pouze závazek z titulu daně z příjmů, který vznikl fyzické osobě při podnikání (viz tab. 3. 12).

Tab. 3.12 Konečná rozvaha FO po prodeji obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	0	0	0	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	0	-	0	Závazky z obchodního styku	0
Peníze na BÚ	1 220	-	1 220	Daně	8
Pohledávky z obchodního styku	0	-	0	Výsledek hospodaření z běžné činnosti	430
Aktiva celkem	1 220	-	1 220	Pasiva celkem	1 220

Zdroj: vlastní zpracování

Prodej obchodního závodu z pohledu společnosti s ručením omezeným

V této části se podíváme na prodej podniku fyzické osoby z pohledu kupujícího, tedy společnosti s ručením omezeným. Společnost s ručením omezeným byla založena před koupí obchodního závodu peněžitým vkladem ve výši 1 500 000 Kč, která je v této výši kvůli úhradě vzniklého závazku z koupě obchodního závodu. Výše vkladu je z důvodu toho, aby společnost mohla okamžitě svůj závazek uhradit (viz tab. 3. 13).

Tab. 3.13 Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Peníze na bankovním účtu	1 500	Základní kapitál	1 500
Aktiva celkem	1 500	Pasiva celkem	1 500

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě smlouvy o prodeji obchodního závodu (viz část 4, hlava II., oddíl 2, pododdíl 6 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) kupující zaúčtuje majetek a závazky, které společnost nabytá koupí obchodního závodu a zároveň vznikne pohledávka z obchodního vztahu. U kupujícího vznikne na účtu 372 – Dluh z koupě obchodního závazku, který se zúčtuje pomocí účtu 395 – Vnitřní zúčtování při převzetí kupovaného obchodního majetku od fyzické osoby. Kupní cena obchodního závodu je znalecm stanovena na 1 220 000 Kč. Jelikož se jedná opět o vztah mezi spojenými osobami, kupující převezme ocenění po předchůdci. Vznikne oceňovací rozdíl vůči znaleckému ocenění, který je vypočítán jako rozdíl účtu 395 – Vnitřní zúčtování. Oceňovací rozdíl se odepisuje po dobu 180 měsíců stejně jako v předchozí části u prodeje obchodního majetku fyzické osoby. Účtování koupě obchodního závodu fyzické osoby obsahuje tab. 3. 14. Odpis oceňovacího rozdílu je při úplatném nabytí majetku daňově uznatelným nákladem, tudíž sníží základ daně u nabyvatele. (Čouková, 2016)

Tab. 3.14 Účtování o koupi obchodního závodu ve společnosti s r. o. (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID - Kupní cena obchodního závodu	1 220	395	372
2.	ID - Pořízení samostatných movitých věcí	356	022	395
3.	Příjemka - Pořízení zásob materiálu	54	112	395
4.	VPD - Převod peněz v hotovosti	7	211	395
5.	VBÚ - Převod bankovního účtu	257	221	395
6	ID - Pořízení pohledávek nabytých postoupením	326	311	395
7.	ID - Převzetí závazků vůči dodavatelům	210	395	321
8.	VBÚ – Úhrada dluhu z koupě obchodního závazku	1 220	372	221

9.	ID – Vznik oceňovacího rozdílu	430	097	395
10.	ID – Roční odpis oceňovacího rozdílu	29	557	098

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2009

V rozvaze sestavené až po koupi obchodního závodu je již promítnut veškerý majetek a závazky, které společnost nabyla koupi obchodního závodu. Zároveň je snížen stav bankovního účtu, ze kterého byl uhrazen dluh z koupě obchodního závodu, viz tab. 3. 15.

Tab. 3.15 Rozvaha společnosti Woodworking Patrmann s. r. o. (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	430	-	430	Základní kapitál	1 500
Samostatné movité věci	356	-	356	Závazky z obchodního styku	210
Zásoby – materiál	54	-	54		
Peníze v hotovosti	7	-	7		
Peníze na BÚ	537	-	537		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 710	-	1 710	Pasiva celkem	1 710

Zdroj: vlastní zpracování

b) Prodej obchodního závodu z daňového hlediska

Daňové zatížení fyzické osoby

Prodej je uskutečněn mezi spojenými osobami. Je proto stanovena cena obvyklá pomocí znalce. Tím je podnikatel více zatížen při odvodu daní.

V případě vedení daňové evidence vstupuje do základu daně fyzické osoby hodnota příjmu z prodeje obchodního závodu a hodnota všech postupovaných závazků (jsou-li součástí prodeje). Pokud byly součástí zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl hodnoty zásob a stanovené ceny při prodeji a to podle § 23 odst. 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) není prodej obchodního závodu předmětem DPH, viz § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Z pohledu **daně silniční** jsou předmětem silniční motorová vozidla využívaná k podnikání. Součástí prodeje obchodního závodu jsou i automobily, proto daňová povinnost fyzické osoby zanikne v měsíci před měsícem prodeje osobě, která také podléhá silniční dani.

Daňové zatížení právnické osoby

U právnické osoby záleží způsob zaúčtování nakoupeného obchodního závodu na jeho ocenění, které si vybírá kupující. Díky tomu vznikne rozdíl mezi kupní cenou a cenou stanovenou, v závislosti na způsobu ocenění vzniká goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Rozdíl znaleckého ocenění a zůstatkové ceny bude odepisovat po dobu 180 měsíců jako oceňovací rozdíl k úplatně nabytému majetku a bude daňově uznatelným nákladem.

Odpisy dlouhodobého majetku provádí právnická osoba z pořizovací ceny.

Úhrada postoupených pohledávek a závazků není předmětem daně z příjmů.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) se nejedná v případě prodeje obchodního závodu o předmět DPH. Pokud kupující není registrovaný k DPH, stává se plátcem dle § 6b odst. 1 písm. b) zákona o DPH dnem nabytí obchodního závodu a je povinný se do 15 dní registrovat jako plátcce DPH dle § 94 odst. 2 zákona o DPH. (Šebestíková, 2009)

Jelikož jsou součástí prodeje obchodního závodu fyzické osoby i automobily používané k podnikání stane se plátcem **daně silniční** i právnická osoba, a to v měsíci nákupu.

c) Prodej obchodního závodu z pohledu celkových výdajů

Prodej obchodního závodu s sebou přináší výdaje. Mezi ně patří i založení společnosti s ručením omezeným. Což jsou výdaje (viz tab. 3. 9) v minimální výši 7 700 Kč. Jedná se o přibližné vyčíslení minimálních výdajů na založení společnosti s ručením omezeným, které se mohou vyšplhat mnohem výše.

Mezi další výdaje patří vkladová povinnost zakladatele, protože se rozhodl založit společnost před prodejem obchodního závodu. Podnikatel rozhodl, že půjde o vklad ve výši 1 500 000 Kč, který je v této výši z důvodu úhrady dluhu z koupě obchodního závodu.

Další výdaje mohou plynout při najímání odborníků na vedení účetnictví či daňových poradců, dohromady se náklady mohou pohybovat až okolo 5 000 Kč měsíčně + plus další poplatky za jednotlivé služby nad rámec smluv.

Jelikož jde o prodej uskutečněný mezi spojenými osobami je třeba znaleckého ocenění, jehož cena se podle velikosti a náročnosti ocenění pohybuje v rozmezí 1 500 Kč – 7 000 Kč. Další výdaje mohou být spojené s převodem vlastníků.

Celkové náklady přechodu právní formy podnikání prodejem obchodního závodu činí přibližně 1 550 000 Kč.

3.2.3 Analýza vkladu jednotlivého obchodního majetku

V této části si projdeme přechod právní formy podnikání pomocí vkladu jednotlivého obchodního majetku fyzické osoby.

a) Vklad jednotlivého obchodního majetku z účetního hlediska

Vklad jednotlivého obchodního majetku z pohledu fyzické osoby

Při vkladu obchodního majetku fyzické osoby (dále jen „FO“) je potřeba, aby FO provedla inventarizaci majetku a závazků ke dni, ke kterému chce FO převést část svého obchodního majetku. Na základě této inventarizace je sestavena rozvaha FO (viz tab. 3. 16).

Tab. 3.16 Rozvaha FO před vkladem jednotlivého obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	698	342	356	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	54	-	54	Závazky z obchodního styku	210
Peníze v hotovosti	7	-	7	Daně	8
Peníze na BÚ	257	-	257		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 342	342	1 000	Pasiva celkem	1 000

Zdroj: vlastní zpracování

Předmětem vkladu bude dlouhodobý majetek a zásoby, které má fyzická osoba v majetku. Jelikož bude obchodní majetek navyšovat základní kapitál společnosti, do které bude vložen, je třeba ho nechat ocenit znalcem. Pokud je vkladem společnost založena, je potřeba ocenění soudním znalcem. V tomto případě se jedná o vklad do již vzniklé společnosti, tudíž postačí jakýkoli znalec (nemusí být pověřený soudem). (Běhounek, 2016)

Znalecké ohodnocení pro vklad do společnosti je u samostatných movitých věcí stanoven na 375 000 Kč a u zásob materiálu 55 000 Kč. Účtování vkladu jednotlivého obchodního majetku viz tab. 3. 17. Pohledávky z vkladu obchodního majetku se objeví na účtu 378 – Jiné pohledávky a závazek z nabytí podílu ve společnosti s ručením omezeným je na účtu 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů, které se promítnou v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek, přesnější účet by byl zvolen podle výše podílu.

Tab. 3.17 Účtování o vkladu jednotlivého obchodního majetku u FO (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Vyřazení SMV v důsledku vkladu			
	a) Doučtování ZC	356	378	082
	b) Vyřazení SMV	698	082	022
2.	ID – Vyskladnění zásob materiálu	54	378	112
3.	ID – Nabytí podílu na společnosti s ručením	410	06x	367

	omezeným			
4.	ID – Zápočet pohledávky a dluhu v souvislosti se vkladem závodu	410	367	378

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2011, Čoukové, 2016

V konečné rozvaze fyzické osoby bude zohledněn vklad jednotlivého obchodního majetku do společnosti Woodworking Patrmann s. r. o. (vznikne podíl), ale zůstanou v ní všechny pohledávky a závazky, které fyzická osoba vytvořila při svém podnikání (viz tab. 3. 18).

Tab. 3.18 Rozvaha fyzické osoby po vkladu obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Dlouhodobý finanční majetek	410	-	410	Účet individuálního podnikatele	782
Sam. movité věci	0	0	0	Závazky z obchodního styku	210
Zásoby - materiál	0	-	0	Daně	8
Peníze v hotovosti	7	-	7		
Peníze na BÚ	257	-	257		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 000	-	1 000	Pasiva celkem	1 000

Zdroj: vlastní zpracování

Vklad jednotlivého obchodního majetku z pohledu právnické osoby

V případě přechodu právní formy podnikání vkladem jednotlivého obchodního majetku, je společnost s ručením omezeným založena před tímto vkladem peněžním vkladem ve výši 20 000 Kč viz tab. 3. 19. FO tedy vkládá majetek do již existující společnosti s ručením omezeným.

Tab. 3.19 Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Peníze na bankovním účtu	20	Základní kapitál	20
Aktiva celkem	20	Pasiva celkem	20

Zdroj: vlastní zpracování

Do společnosti s ručením omezeným byl vložen dlouhodobý majetek – samostatné movité věci a zásoby od fyzické osoby. Znalecké ohodnocení pro vklad do společnosti je u samostatných movitých věcí stanoven na 375 000 Kč a u zásob materiálu 55 000 Kč. Jelikož společnost s ručením omezeným byla založena před vkladem obchodního majetku, jedná se o zvýšení základního kapitálu pomocí účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál. Tato pohledávka se sníží po návrhu na zápis do obchodního rejstříku přes účet 419 – Změny základního kapitálu. Po zápisu změn základního kapitálu do obchodního rejstříku bude tato skutečnost promítnuta na účet 411 – Základní kapitál. Účtování příjemce vkladu jednotlivého obchodního majetku od fyzické osoby viz tab. 3. 20.

Tab. 3.20 Účtování u příjemce vkladu obchodního majetku fyzické osoby (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Vklad SMV	375	022	353
2.	ID – Vklad zásob materiálu	55	112	353
3.	ID – Zúčtování pohledávky při zvýšení základního kapitálu (znalecké ocenění)	430	353	419
4.	ID – Zápis zvýšení ZK do OR	430	419	411

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2011, Čoukové, 2016

Po přijetí vkladu jednotlivého obchodního majetku a po zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku je rozvaha právnické osoby viz tab. 3. 21.

Tab. 3.21 Rozvaha společnosti s. r. o. po nabytí obchodního majetku (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Samostatné movité věci	375	0	375	Základní kapitál	450
Zásoby - materiál	55		55		
Peníze na BÚ	20	-	20		
Aktiva celkem	450	-	450	Pasiva celkem	450

Zdroj: vlastní zpracování

b) Vkladu jednotlivého obchodního majetku z daňového hlediska

Daňové zatížení fyzické osoby

Při vkladu jednotlivého obchodního majetku fyzické osobě nevzniká pohledávka, ale obchodní podíl ve firmě s ručením omezeným, který nijak neovlivňuje základ daně z příjmů.

V případě vkladu dlouhodobého odpisovaného majetku do společnosti s ručením omezeným, může v daném roce fyzická osoba uplatnit pouze polovinu daňových odpisů, zůstatková hodnota nikterak neovlivní základ daně u fyzické osoby. Při vkladu do společnosti se nedostane ani do výnosů ani do nákladů.

Při vkladu zásob fyzické osoby, která vedla daňovou evidenci, je potřeba v případě jejich úhrady navýšit o tuto hodnotu základ daně, protože jejich spotřeba již dále neslouží k dosažení a udržení příjmů.

V případě vkladu pohledávek musí fyzická osoba navýšit základ daně o tuto hodnotu, dle § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) se jedná u podnikatele o předmět DPH přesněji o dodání zboží či převod nemovitosti, bez ohledu na to, jestli je plátcem DPH příjemce vkladu.

Z pohledu **daně silniční** jsou předmětem silniční motorová vozidla využívaná k podnikání. Součástí vkladu obchodního majetku jsou i automobily, proto daňová povinnost fyzické osoby zanikne měsícem vkladu a osobě, která vklad přijala, vzniká povinnost k dani následující měsíc.

Daňové zatížení právnické osoby

U přijatého dlouhodobého odpisovaného majetku bude právnická osoba pokračovat v odpisování dosavadního vlastníka (vkladatele). Rozdíl znaleckého ocenění a zůstatkové ceny bude odepisovat po dobu 180 měsíců jako oceňovací rozdíl k bezúplatně nabytému majetku. Jelikož je majetek nabyt bezúplatně jedná se o daňově neúčinný náklad.

Zásoby se do nákladů dostanou až při jejich skutečné spotřebě a sníží základ daně.

Všechny přijaté pohledávky budou v účetnictví promítnuty rozvahově, neovlivní základ daně a ani jejich úhrada nezvýší základ daně. K vkladem nabytým pohledávkám nelze tvořit zákonné opravné položky, protože při vzniku neprošly výnosy společnosti.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) je žádoucí se stát plátcem DPH před příjmem vkladu aby si mohl příjemce uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu.

Jelikož jsou součástí vkladu obchodního majetku fyzické osoby i automobily používané k podnikání stane se plátcem **daně silniční** i právnická osoba, a to v měsíci po přijetí vkladu jednotlivého obchodního majetku.

c) Vklad jednotlivého obchodního majetku z pohledu celkových výdajů

Vklad jednotlivého obchodního majetku přináší oběma stranám určité výdaje. Mezi nejzákladnější patří výdaje spojené se založením společnosti s ručením omezeným, které jsou odhadnuté v tabulce 3. 9, a to v přibližné výši 7 700 Kč. Výdaje jsou vyčísleny pouze orientačně, mohou se lišit i o několik tisíc korun při prodloužení založení společnosti.

Mezi další výdaje patří vkladová povinnost zakladatele, protože se rozhodl založit společnost peněžitým vkladem před vkladem obchodního majetku. Pro přechod právní formy podnikání vkladem obchodního majetku si stanovil vklad do základního kapitálu ve výši 20 000 Kč. Tuto výši si podnikatel zvolil sám a převýšil minimální částku základního kapitálu dle zákona, která činí 1 korunu.

Výdaje mohou být spojené s paušálními platbami na kontrolu fungování společnosti s ručením omezeným odborníky na vedení účetnictví či daně. Dohromady se výdaje pohybují až kolem 5 000 Kč měsíčně + další poplatky za služby, které nejsou v paušálu zahrnuté.

Jelikož se jedná o vklad do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným, musí být vkládaný obchodní majetek znalecky oceněn. Cena znaleckého ocenění se podle velikosti a náročnosti ocenění pohybuje mezi 1 500 Kč – 7 000 Kč. Výdajem mohou být poplatky spojené s přepisem majetku, např. přepis automobilu.

Náklady na přechod právní formy podnikání vkladem jednotlivého obchodního majetku činí přibližně 34 000 Kč

3.2.4 Analýza vkladu obchodního závodu

V této části si projdeme přechod právní formy podnikání pomocí vkladu obchodního závodu fyzické osoby. Jak již bylo výše zmíněno i zde půjde o transakci spojenou s celým závodem dle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Vkládaný majetek se posuzuje jako nedělitelný celek, který bude ve společnosti s ručením omezeným zvyšovat základní kapitál.

a) Vklad obchodního závodu z účetního hlediska

Vklad obchodního závodu České účetní standardy přesně nevymezují. Lze tedy postupovat, jako u vkladu jednotlivého obchodního majetku viz předchozí podkapitola.

Vklad obchodního závodu z pohledu fyzické osoby

V případě vkladu celého obchodního závodu podnikatel vloží celý obchodní majetek a podnikání jako fyzická osoba ukončí.

Před vkladem obchodního závodu je vhodné provést inventarizaci majetku a závazků a zjistit skutečný stav před uskutečněním vkladu. Na základě inventarizace je sestavena rozvaha fyzické osoby viz tab. 3. 22.

Tab. 3.22 Rozvaha fyzické osoby před vkladem obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Sam. movité věci	698	342	356	Účet individuálního podnikatele	782
Zásoby - materiál	54	-	54	Závazky z obchodního styku	210
Peníze v hotovosti	7	-	7	Daně	8
Peníze na BÚ	257	-	257		
Pohledávky z obchodního styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 349	342	1 000	Pasiva celkem	1 000

Zdroj: vlastní zpracování

U fyzické osoby se jedná o vyřazení všech částí majetku, obdobně jako u prodeje obchodního závodu. Podíl ve společnosti s ručením omezeným, který získá na základě vkladu obchodního závodu, je pro podnikatele ve výši 100 %. Nejdříve fyzická osoba vyřadí v účetních cenách veškerý majetek na vrub účtu 378 - Jiné pohledávky, protože vznikne pohledávka za vložený obchodní závod. Účtování proběhne dle tab. 3. 23.

Tab. 3.23 Účtování vyřazení obchodního závodu u vkladatele (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Vyřazení SMV v důsledku vkladu			
	a) Doúčtování ZC	356	378	082
	b) Vyřazení SMV	698	082	022
2.	ID – Vyskladnění zásob materiálu	54	378	112
3.	VPD – Výdej peněz v hotovosti	7	378	211
4.	VBÚ – Výdej peněz z bankovního účtu	257	378	221
5.	ID – Vklad pohledávek z obchodního styku	326	378	311
6.	ID – Převod závazků z obchodních vztahů	210	321	378

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2009, Čoukové, 2016

Po zapsání obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku bude fyzická osoba nadále účtovat (viz tab. 3. 24). Podíl v účetnictví fyzické osoby

je vykázán ve výši účetní (zůstatkové) ceny, kterou zjistíme pomocí rozdílu účtu 378 – Jiné pohledávky. Podíl se objeví v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek, konkrétní účet je zvolen podle výše podílu, v našem případě jde o jediného společníka, tedy o 100 % podíl. Proto je použit konkrétní účet 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba.

Tab. 3.24 Účtování o nabytí podílu u vkladatele (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Nabytí podílu na společnosti s ručením omezeným	790	061	367
2.	ID – Zápočet pohledávky a dluhu v souvislosti se vkladem závodu	790	367	378

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2009, Čoukové, 2016

Po vyřazení obchodního závodu u fyzické osoby zůstává fyzické osobě podíl ve společnosti s ručením omezeným, který se promítne v rozvaze (viz tab. 3. 25). Fyzické osobě zůstávají po převodu obchodního závodu pouze závazky spojené přímo s podnikatelem, např. daň z příjmů.

Tab. 3.25 Rozvaha fyzické osoby po vkladu obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Dlouhodobý finanční majetek	790	-	790	Účet individuálního podnikatele	782
Samostatné movité věci	0	0	0	Závazky z obch. styku	0
Zásoby - materiál	0	-	0	Daně	8
Peníze v hotovosti	0	-	0		
Peníze na BÚ	0	-	0		
Pohledávky z obch. styku	0	-	0		
Aktiva celkem	790	-	790	Pasiva celkem	790

Zdroj: vlastní zpracování

Vklad obchodního závodu z pohledu společnosti s ručením omezeným

U příjemce vkladu je nutné nechat ocenit znalcem, který určí hodnotu obchodního závodu, protože obchodní závod po vkladu do společnosti s ručením omezeným bude zvyšovat její základní kapitál na účtu 411 – Základní kapitál a kapitálové fondy.

Není ale vždy povinností vložit celý nabývaný majetek do základního kapitálu. Společnost se může rozhodnout, že základní kapitál zvýší jen z části a zbylá část může figurovat například na účtu 412 – Emisní ážio. V tomto případě je vše v základním kapitálu.

Společnost s ručením omezeným byla založena ještě před vkladem obchodního závodu. Pro případ vkladu obchodního závodu byla společnost založena předem peněžitým vkladem ve výši 20 000 Kč, který je splacen před zapsáním společnosti do OR (viz tab. 3. 26).

Tab. 3.26 Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Peníze na bankovním účtu	20	Základní kapitál	20
Aktiva celkem	20	Pasiva celkem	20

Zdroj: vlastní zpracování

Obchodní závod byl pro vklad oceněn znaleckým posudkem na 1 220 000 Kč, z této hodnoty se odečte hodnota závazků (210 000 Kč). Ty snižují hodnotu vkladu zapsanou do základního kapitálu společnosti. Do obchodního rejstříku je tedy zapsáno zvýšení základního kapitálu v hodnotě 1 010 000 Kč.

Jelikož je vklad obchodního závodu proveden již do existující společnosti s ručením omezeným, probíhá celý vklad přes účet 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál.

Společnost s ručením omezeným převezme ocenění z účetnictví fyzické osoby. Protože se jedná o spojené osoby, neprovádělo se individuální přecenění. Tím vznikne oceňovací rozdíl vůči znaleckému ocenění vkladu obchodního závodu, který zjistíme jako rozdíl účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál. Oceňovací rozdíl lze odepisovat po dobu 180 měsíců. Jedná se o bezúplatné nabytí majetku, tedy jde o daňově neuznatelný náklad. Účetní případy vkladu obchodního závodu jsou v tab. 3. 27.

Tab. 3.27 Účtování o přijetí vkladu obchodního závodu do společnosti (v tis. Kč)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	DAL
1.	ID – Vklad SMV	356	022	353
3.	ID – Vklad zásob (materiálu)	54	112	353
4.	ID – Vklad pohledávek z obchodních vztahů	326	311	353
5.	PPD – Vklad peněžních prostředků v hotovosti	7	211	353
6.	VBÚ – Vklad peněžních prostředků z bankovního účtu	257	221	353
7.	ID – Převzetí závazků z obchodních vztahů	210	353	321
8.	ID – Vznik oceňovacího rozdílu	220	097	353
9.	ID – Vklad obchodního závodu (znalcem stanovená cena)	1 010	353	419
10.	ID – Zápis zvýšení základního kapitálu	1 010	419	411
11.	ID – Roční odpis oceňovacího rozdílu	15	557	098

Zdroj: vlastní zpracování dle Šebestíkové, 2009

Po zápisu zvýšení základního kapitálu společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku se toto zvýšení projeví v rozvaze společnosti s ručením omezeným (viz tab. 3. 28).

Tab. 3.28 Rozvaha společnosti po nabytí obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva				Pasiva	
	Brutto	Korekce	Netto		Netto
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	220	-	220	Základní kapitál	1 030
Samostatné movité věci	356	-	356	Závazky z obch. styku	210
Zásoby - materiál	54	-	54		
Peníze v hotovosti	7	-	7		
Peníze na BÚ	277	-	277		
Pohledávky z obch. styku	326	-	326		
Aktiva celkem	1 240	-	1 240	Pasiva celkem	1 240

Zdroj: vlastní zpracování

b) Vklad obchodního závodu z daňového hlediska

Daňové zatížení fyzické osoby

Fyzické osobě (dále jen „FO“) při vkladu obchodního závodu nevzniká pohledávka, ale obchodní podíl ve firmě s ručením omezeným, který nijak neovlivňuje základ daně z příjmů. Stejně tak tomu bylo u vkladu jednotlivého obchodního majetku.

Obdobně je to u dlouhodobého odpisovaného majetku, který vkladatel vložil do společnosti s ručením omezeným. FO (vkladatel) může v roce vkladu uplatnit pouze polovinu daňových odpisů, zůstatková hodnota nijak neovlivní základ daně z příjmů u FO.

Pokud FO, která vede daňovou evidenci, vkládá zásoby musí zvýšit základ daně u zásob, které již byly uhrazeny, protože už dále neslouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V případě vkladu pohledávek musí FO, která vede daňovou evidenci, navýšit základ daně o tuto hodnotu, dle § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) vklad podniku není předmětem DPH dle § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není považován za zdanitelné plnění. (Šebestíková, 2009), (Pitner, Benda, 2017)

Z pohledu **daně silniční** jsou předmětem silniční motorová vozidla využívaná k podnikání. Součástí vkladu obchodního závodu jsou i automobily, proto daňová povinnost fyzické osoby zanikne měsícem vkladu a osobě, která vklad přijala, vzniká povinnost k dani další měsíc.

Daňové zatížení právnické osoby

U právnické osoby záleží způsob zaúčtování vloženého obchodního závodu na jeho ocenění, které si vybírá kupující. Díky tomu vznikne rozdíl mezi kupní cenou a cenou stanovenou, v závislosti na způsobu ocenění vzniká goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Při bezúplatném nabytí nelze uplatnit daňové odpisy oceňovacího rozdílu a účetní odpisy neovlivňují základ daně.

U vloženého dlouhodobého odpisovaného majetku pokračuje nabyvatel v odpisování vkladatele (fyzické osoby).

Úhrada postoupených pohledávek a závazků nijak nezvyšuje základ daně.

Jelikož jsou součástí vkladu obchodního majetku fyzické osoby i automobily používané k podnikání stane se plátcem **daně silniční** i právnická osoba, a to v měsíci po přijetí vkladu automobilu podléhajícímu dani silniční.

Z hlediska **daně z přidané hodnoty** (dále jen „DPH“) sice vklad není zdanitelný plněním, ale pokud příjemce vkladu není plátcem DPH je povinen se po nabytí obchodního závodu dle § 6b odst. 1 písm. b) zákona o DPH k této dani registrovat. A to nejpozději do 15 dnů ode dne, ve kterém nabyl obchodní závod, dle § 94 odst. 2 zákona o DPH. (Šebestíková, 2009)

c) Vklad obchodního závodu z pohledu celkových nákladů

Vklad obchodního závodu s sebou nese různé výdaje. Mezi ně patří výdaje na založení společnosti s ručením omezeným, které jsou odhadnuté v tabulce 3. 9 a to ve výši 7 700 Kč. Tyto náklady jsou pouze orientační a mohou se měnit.

K těmto nákladům na založení nové společnosti s ručením omezeným můžeme přiřadit i vkladovou povinnost společníka. Ten se rozhodl založit společnost před vkladem obchodního závodu. Společnost s ručením omezeným je tedy založena peněžním vkladem ve výši 20 000 Kč. Výši si podnikatel zvolil sám a splnil tak podmínku zákona, která říká, že minimální částka základního kapitálu činí 1 Kč.

Další výdaje jsou spojeny s bezproblémovým chodem nové společnosti. Jedná se o paušální částky pro odborníky vedoucí účetnictví nebo daňového poradce, dohromady se tyto výdaje mohou pohybovat kolem částky 5 000 Kč měsíčně.

Jedná se o vklad do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným, vkládaný obchodní závod musí být znalecky oceněn. Cena znaleckého ocenění se určuje podle velikosti a náročnosti ocenění a pohybuje se mezi 1 500 Kč – 7 000 Kč.

Celkové náklady přechodu právní formy podnikání vkladem celého obchodního závodu do nové společnosti činí přibližně 50 000 Kč.

4 Zhodnocení změny právní formy podnikání

V této kapitole budou zhodnoceny výhody a nevýhody jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání fyzické osoby. Budou zhodnoceny finanční a daňové dopady a vybrána nejpříjemnější varianta z pohledu diplomantky a z pohledu podnikatele.

4.1 Zhodnocení jednotlivých možností

V této podkapitole zhodnotíme výhody a nevýhody jednotlivých způsobů změny právní formy podnikání fyzické osoby.

4.1.1 Přechod právní formy podnikání prodejem jednotlivého obchodního majetku

Výhody: Jde o nejjednodušší způsob změny právní formy podnikání. Nižší náklady na provedení – výdaje plynou, pouze pokud je nutné znalecké ocenění vybraného prodávaného obchodního majetku. Rozhodnutí, který majetek bude prodán, je čistě v režii fyzické osoby.

Pokud jde o prodej jednotlivého obchodního majetku u fyzické osoby, která vede daňovou evidenci, je možné rozložením splátek snížit daňové zatížení nebo tuto povinnost může podnikatel oddálit prodloužením splatnosti pohledávek.

Po prodeji jednotlivého obchodního majetku v podnikání fyzické osoby zůstane pouze omezená část majetku. Bude-li chtít, může omezit či úplně zastavit svoje podnikání a pokračovat pouze jako společnost s ručením omezeným.

Nevýhody: Souběžně existuje podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným. Může dojít k porušení zákazu konkurence dle § 199 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a to, pokud by fyzická osoba byla zároveň statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným. Lze to ošetřit tím že, fyzická osoba bude mít svolení ke svému podnikání od všech společníků. Tento souběh může být složitější na uhlídání všech příchozích faktur, které je třeba rozlišit podle odběratele, pro kterého jsou určeny a uhradit je ze správného bankovního účtu.

V tomto případě nelze převést závazky z podnikání fyzické osoby.

Z pohledu kupujícího (nově vzniklé společnosti s ručením omezeným) bude velkým problémem úhrada závazku z koupě obchodního majetku. Toto může být vyřešeno

prodloužením splatnosti závazku nebo získáním půjčky od fyzické osoby, či od nějaké finanční instituce.

U prodeje mezi spojenými osobami vždy vzniká povinnost ocenění majetku znalcem, aby bylo zajištěno, že prodej proběhne v cenách obvyklých.

4.1.2 Přejed právní formy podnikání prodejem obchodního závodu

Výhody: Jde o jednorázový prodej celého obchodního závodu. Výjimkou jsou pohledávky a závazky přímo spojené s fyzickou osobou. Jedná se o veřejnoprávní závazky a pohledávky vůči státu nebo z titulu povinného pojistného, tyto závazky a pohledávky nejsou součástí obchodního závodu.

I v tomto případě je možná regulace daňového zatížení fyzické osoby rozložením úhrad pohledávky z prodeje obchodního závodu od společnosti s ručením omezeným na menší části. Nebo si daňovou povinnost může oddálit prodloužením data splatnosti pohledávky.

Prodejem obchodního závodu fyzická osoba okamžitě ukončí své podnikání.

Nevýhody: Tento způsob je náročnější na přípravu. Je třeba nechat ocenit celý obchodní závod, což je finančně i časově náročné. Podnikatel musí v tomto případě využít služeb odborníků, ať už daňového poradce, účetního, znalce či právníka, a to ho finančně zatěžuje.

Nákup obchodního závodu stejně jako u nákupu jednotlivého obchodního majetku je pro nově vzniklou společnost s ručením omezeným finančně náročný. Společnosti totiž hned z počátku podnikání budou scházet finanční prostředky na zaplacení tohoto závazku vůči fyzické osobě. Situaci lze řešit finanční půjčkou od fyzické osoby nebo některé finanční instituce, což ale ponese větší náklady. Lze ji částečně oddálit prodloužením splatnosti závazku nebo rozdělením na splátky.

Prodávající musí oznámit svým věřitelům i dlužníkům, jejichž pohledávky a závazky kupující koupí obchodního závodu získá, že závod prodal a komu. Věřitel udělí souhlas k převzetí dluhu kupujícím. Pokud tento souhlas neudělil, ručí prodávající za splnění dluhu vůči věřiteli, a to dle § 2177 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Nevýhodou při prodeji celého obchodního závodu je, že nesmí být vyřazen žádný majetek, pohledávka nebo závazek. Celý obchodní závod musí být převeden jako jeden celek.

4.1.3 Přejchod právní formy podnikání vkladem jednotlivého obchodního majetku

Výhody: Největší výhodou vkladu obchodního majetku do společnosti s ručením omezeným je, že nezvyšuje neúměrně základ daně fyzické osoby. Je navýšen pouze v případě vkladu pohledávek a zásob, o které je třeba navýšit základ daně v případě fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci. U vkladu zásob se musí navýšit základ daně o jejich hodnotu, protože u fyzické osoby snížila základ daně při jejich úhradě, ale teď již neslouží k dosažení a udržení příjmů fyzické osoby.

U kupujícího, nově vzniklé společnosti s ručením omezeným, je velkou výhodou, že nemusí hledat finanční prostředky na úhradu závazků vůči fyzické osobě, převod obchodního majetku je bezúplatný. U společnosti s ručením omezeným nabyté pohledávky nijak nevstupují do základu daně, a to ani při úhradě, ale nelze je daňově odepsat, protože při vzniku neprošly výnosy.

Při vkladu obchodního majetku jde opět o svobodné rozhodnutí fyzické osoby, který majetek do společnosti vloží a jaký si ponechá.

Nevýhody: V případě vkladu jednotlivého obchodního majetku jde o současné podnikání fyzické osoby i společnosti s ručením omezeným.

Pokud vkládáme obchodní majetek do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným, musí být majetek oceněn soudním znalcem.

V případě vkladu obchodního majetku nelze vkládat závazky.

Příjemce vkladu pokračuje v daňových odpisech započatých u vkladatele. Pokud je majetek daňově odepsán daňové odpisy již uplatnit nemůže. Účetní odpisy si stanovuje společnost sama z účetní ceny vloženého obchodního majetku.

Vkladatel ručí za dobytost vložené pohledávky do výše jejího ocenění. Vklad se převodem pohledávky považuje za uhrazený a vkladatel je povinen v případě neuhrazení pohledávky od dlužníka zaplatit její hodnotu v penězích.

4.1.4 Přejchod právní formy podnikání vkladem obchodního závodu

Výhody: Opět je celý obchodní závod vložen do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným, proto musí být oceněn soudním znalcem. Toto ocenění bude mnohem složitější a časově náročné. Výjimkou vkladu obchodního závodu jsou pohledávky a závazky

spojené přímo s fyzickou osobou. Jedná se o pohledávky a závazky vůči státnímu rozpočtu, z titulu povinného pojistného apod. Tyto závazky si musí fyzická osoba uhradit sama.

Vkladem celého obchodního závodu se urychlí ukončení podnikání fyzické osoby.

Vklad obchodního závodu nezatíží základ daně fyzické osoby, podobně jako u vkladu obchodního majetku. Výjimkou jsou pouze pohledávky a zásoby u fyzické osoby, která vede daňovou evidenci, viz předchozí podkapitola.

Velkou výhodou je to, že nově vzniklá společnost s ručením omezeným nemusí hledat finanční prostředky na úhradu závazků. Převod obchodního závodu je bezúplatný.

Nevýhody: Jedná se o velmi náročný způsob na přechod právní formy podnikání, časově i finančně. Fyzická osoba bude potřebovat služeb daňového poradce, účetního i právníka. V případě vkladu do základního kapitálu využije i služeb soudního znalce, což zvyšuje náklady na přechod právní formy podnikání.

Opět lze pouze pokračovat v daňových odpisech, které započala fyzická osoba u majetku, který byl do společnosti s ručením omezeným vložen. U úplně odepsaného majetku nabyvatel již nemůže uplatnit žádné daňové odpisy. Účetní odpisy společnost s ručením omezeným počítá z účetní ceny nově nabytého majetku.

Možnou nevýhodou je, že při prodeji celého obchodního závodu nesmí být vyřazen žádný majetek, pohledávka nebo závazek. Celý obchodní závod musí být převeden jako celek.

4.2 Zhodnocení náročnosti jednotlivých možností

V této podkapitole zhodnotíme náročnost jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání, z pohledu výdajů, časových nákladů a daňového zatížení.

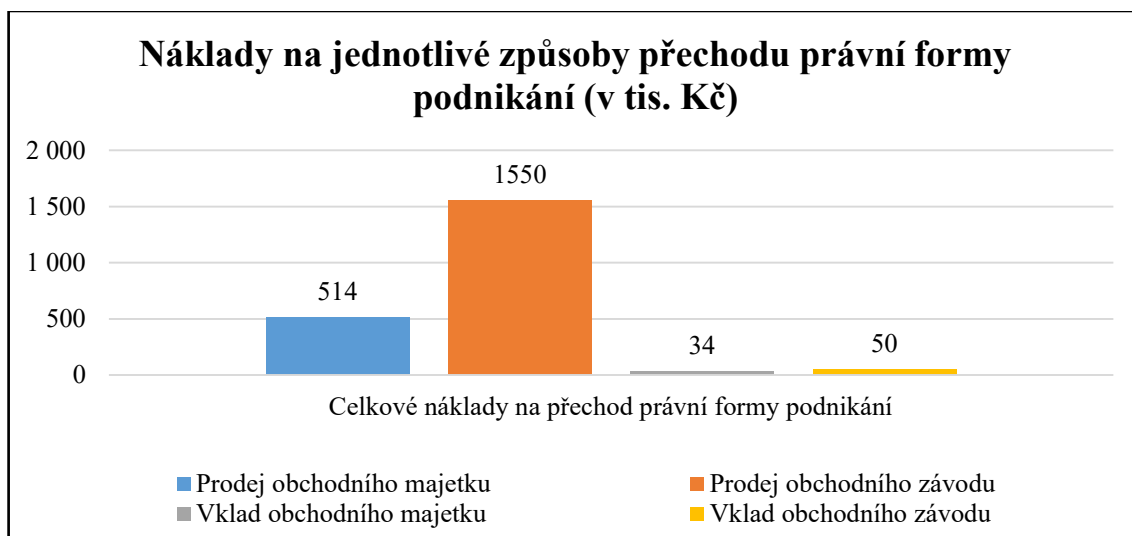
4.2.1 Srovnání celkových nákladů u jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání

Nejvíce nákladným způsobem na přechod právní formy podnikání fyzické osoby, vyplývající z grafu č. 4. 1 a z vyčíslení nákladů z předchozí kapitoly, je prodej obchodního závodu. Jak již bylo zmíněno, v hodnotě jsou sečteny částky, které slouží k založení společnosti s ručením omezeným. Protože chce podnikatel uhradit závazek z koupě obchodního závodu, musí vložit dostatečný počáteční vklad do společnosti.

Nejlevnější způsobem je vklad obchodního majetku nebo obchodního závodu, jejichž náklady jsou několikrát nižší především kvůli nízkému počátečnímu vkladu společníka. Jejich rozdílná cena je způsobená rozdílnou cenou znaleckého ocenění. Protože znalec oceňoval větší množství majetku a obchodní závod jako celek, tudíž je cena vyšší.

Poslední, dosud nezmíněnou možností je prodej jednotlivého obchodního majetku. Tady je potřeba vyššího počátečního vkladu při založení společnosti s ručením omezeným, aby společnost mohla uhradit závazek z koupě majetku.

Graf 4.1 Srovnání vynaložených nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Srovnání daňového zatížení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání

a) Srovnání zatížení sociálním a zdravotním pojištěním

Rozdílem mezi podnikáním osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) a zaměstnáním ve společnosti s ručením omezeným je pro podnikatele v uznatelnosti nákladů na sociální, zdravotní pojištění. Samozřejmě se liší částkou.

Při stanovené měsíční mzdě pana Patrmanna ve výši 22 000 Kč, bude společnost s ručením omezeným odvádět na sociálním a zdravotním pojištění (dle tab. 4. 1) celkem 7 480 Kč. Tato částka je ve společnosti s ručením omezeným zcela daňově uznatelným nákladem.

Zatímco podnikající fyzická osoba (OSVČ) musí měsíčně odvádět minimální zálohy na sociální a zdravotní pojištění. Sociální pojištění je pro rok 2018 stanoveno ve výši 2 189 Kč

a odvádí se po podání přehledu o příjmech a výdajích za předchozí rok. Ihned od 1. 1. 2018 odvádí minimální měsíční zálohy na zdravotní pojištění ve výši 2 024 Kč. Tyto náklady jsou pro OSVČ zcela daňově neuznatelným nákladem. OSVČ může odvádět zálohy vyšší, a to vypočtené na základě příjmů z minulého roku.²³

Tab. 4.1 Výpočet mzdy pana Patrmanna

	Částka
Hrubá mzda	22 000 Kč
Sociální pojištění odváděné zaměstnavatelem	5 500 Kč
Zdravotní pojištění odváděné zaměstnavatelem	1 980 Kč
Superhrubá mzda – základ daně	29 500 Kč
Daň před slevami	4 425 Kč
Daňová sleva na poplatníka	2 070 Kč
Sražená záloha na daň z příjmů	2 355 Kč
Sociální pojištění odváděné zaměstnancem	1 430 Kč
Zdravotní pojištění odváděné zaměstnancem	990 Kč
Čistá mzda zaměstnance	17 225 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Zaměstnanec však musí odvádět sociální a zdravotní pojištění sám ze své mzdy. Viz tab. 4. 1 tyto odvody činí celkem 2 420 Kč. V následujícím grafu 4. 2 je patrný rozdíl ve výši zatížení sociálním a zdravotním pojištěním. Na straně OSVČ suma minimálních odvodů na sociální a zdravotní pojištěním. Na straně zaměstnance odvody, které si odvádí sám a odvody, které za něj odvádí společnost.

²³ Finance.cz. Zálohy pro OSVČ v roce 2018: kolik a kdy si změnit platební příkazy? Finance.cz [online]. 2 . 1 . 2018 [cit. 2018-04-03]. Dostupné z : <https://www.finance.cz/500211-zalohy-osvc-2018/>

Graf 4.2 Srovnání výše odvodů u OSVČ a zaměstnance



Zdroj: vlastní zpracování

b) Srovnání zatížení daní z příjmů

OSVČ odvádí 15 % daň z příjmů fyzických osob z výsledku hospodaření daného roku. Navíc musí z tohoto výsledku hospodaření odvést sociální a zdravotní pojištění, které se mu sníží o zaplacené zálohy na pojištění v průběhu roku. Toto pojištění je pro OSVČ daňově neuznatelným nákladem. Pokud však vznikne OSVČ v daném roce ztráta musí po celý rok i přesto odvádět minimální zálohy na sociální a zdravotní pojištění.

Společnost s ručením omezeným odvádí 19 % daň z příjmů právnických osob z vytvořeného výsledku hospodaření, ale v případě výplaty podílu na zisku společníkům je tento vyplácený podíl zdaněn navíc srážkovou daní ve výši 15 %. Vyplácený podíl na zisku nepodléhá sociálnímu ani zdravotnímu pojištění.

Ukážeme si to demonstrativně na výpočtu v tab. 4. 2, kde je výsledek hospodaření (daňový základ) v obou případech stanoven na 250 000 Kč. U fyzické osoby se odvede sociální a zdravotní pojištění. V případě právnické osoby půjde o výplatu podílu na zisku přímo společníkovi (jedná se o dvojí zdanění).

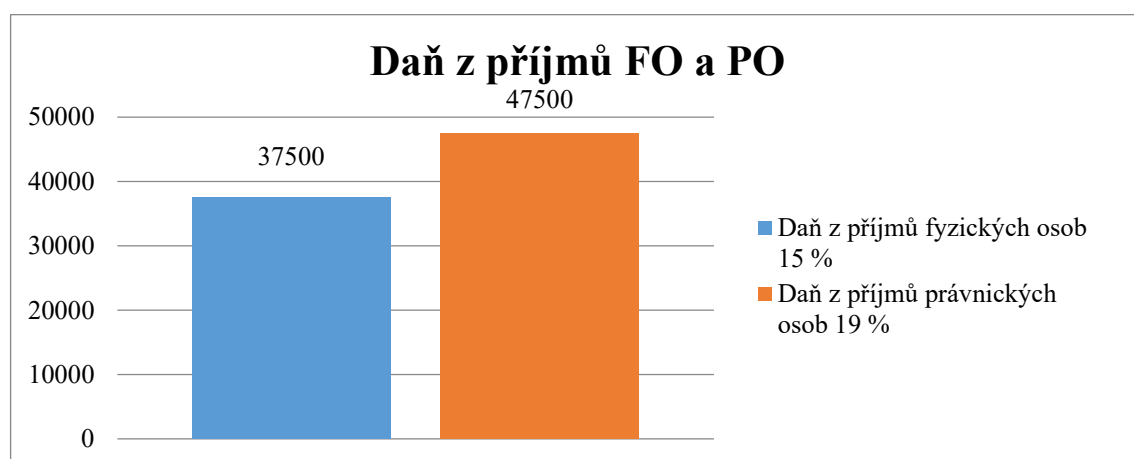
Tab. 4.2 Výpočet příjmů OSVČ a společníka společnosti s ručením omezeným

	Fyzická osoba	Právnícká osoba
Výsledek hospodaření před zdaněním (daň. základ)	250 000 Kč	250 000 Kč
Daň z příjmů právnických osob	-	47 500 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	37 500 Kč	30 375 Kč
Odvod sociálního pojištění	36 500 Kč	-
Odvod zdravotního pojištění	22 872 Kč	-
Příjem po úplném zdanění	153 128 Kč	172 125 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky 4.2, kde je vypočtena daň z příjmů a odvody u OSVČ a daň z příjmů u právnické osoby, po odvodu sociálního a zdravotního pojištění u OSVČ se rozdíly úplně otočily. Fyzická osoba platí v průběhu roku zálohy na sociální i zdravotní pojištění a proto by ve výsledku na konci roku odvedla méně, pouze by doplatila rozdíly z výpočtu sociálního a zdravotního pojištění. Tyto rozdíly vznikly pouze u sociálního pojištění, a to ve výši 12 124 Kč. Postup výpočtu si názorně ukážeme v následujících grafech.

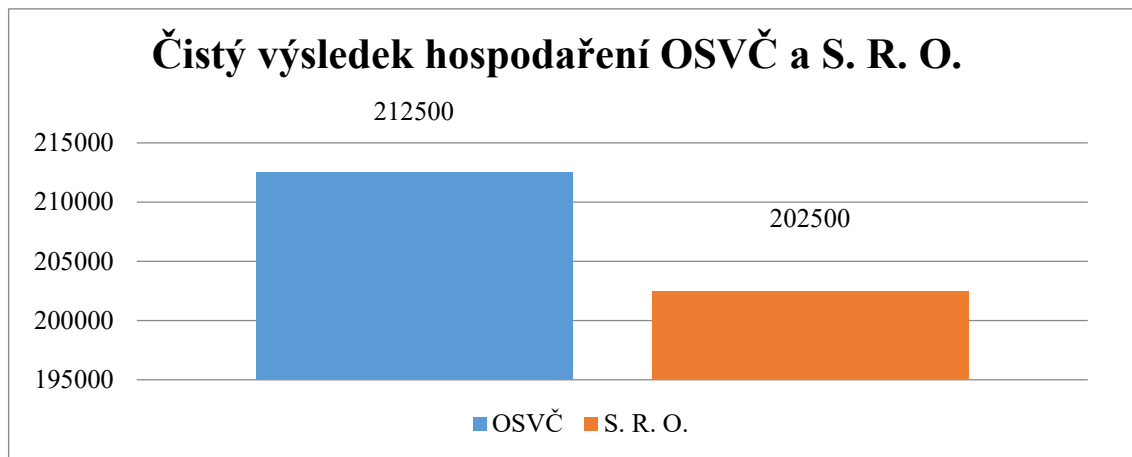
V následujícím grafu 4.3 je srovnáno daňové zatížení příjmů u OSVČ a právnické osoby. V grafu jde vidět, že u právnických osob je daň z příjmů vyšší.

Graf 4.3 Srovnání daňového zatížení fyzické a právnické osoby

Zdroj: vlastní zpracování

V grafu 4. 4 srovnáme výši čistého výsledku hospodaření OSVČ a společnosti s ručením omezeným po zdanění.

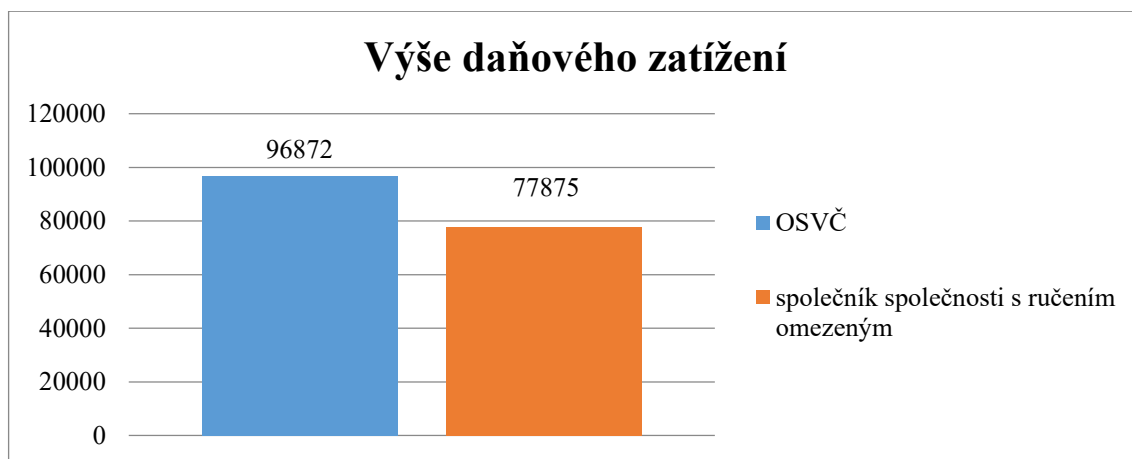
Graf 4.4 Srovnání čistého výsledku hospodaření u OSVČ a s. r. o.



Zdroj: vlastní zpracování

V grafu 4. 5 srovnáme celkové zatížení zisku fyzické osoby a vyplaceného podílu na zisku společníkovi společnosti s ručením omezeným. U fyzické osoby se musí kromě daně z příjmů odvést sociální a zdravotní pojištění. U právnické osoby při výplatě společníkovi musí společnost odvést z částky 15 % srážkovou daň.

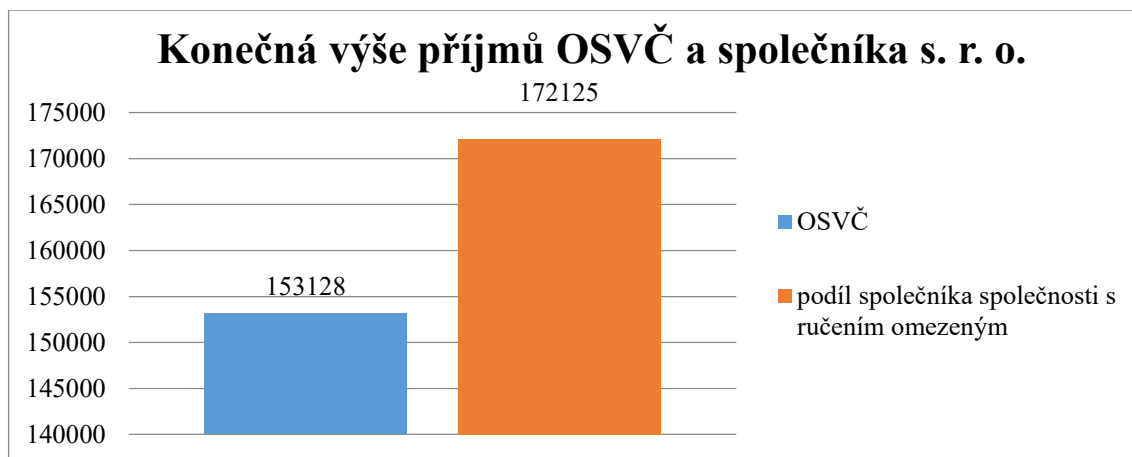
Graf 4.5 Srovnání daňového zatížení zisku OSVČ a výplaty společníkovi s. r. o.



Zdroj: vlastní zpracování

V grafu 4. 6 je srovnán konečný příjem fyzické osoby již po odvodu sociálního a zdravotního pojištění a výplata podílu na zisku společníkovi společnosti s ručením omezeným po odvodu srážkové daně.

Graf 4.6 Srovnání příjmů OSVČ a společníka s. r. o. po úhradě všech poplatků



Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Srovnání časového zatížení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání

V této části srovnáme rozdíly, které jednotlivé způsoby přechodu právní formy podnikání způsobují. Protože doba na založení nové společnosti s ručením omezeným bude v každé situaci přibližně stejná.

Větší nárok na čas bude vyžadovat způsob, ve kterém jde o převod celého obchodního závodu. Soudnímu znalci bude trvat delší dobu stanovit cenu celého obchodního závodu. V případě převodu obchodního majetku do nově vzniklé společnosti, je třeba znalecké ocenění jednotlivého majetku, což je časově méně náročné.

Další zdržení způsobí vklad do základního kapitálu, který musí projít návrhem na zápis do obchodního rejstříku a jeho zápisem. Tyto varianty budou určitě časově náročnější než sepsání smlouvy o prodeji obchodního majetku nebo obchodního závodu.

4.3 Doporučení pro výběr varianty

V případě, že fyzická osoba chce své podnikání ukončit ke zvolenému datu, vybereme okamžitý převod obchodního závodu a to prodejem nebo vkladem do základního kapitálu společnosti. Podnikání je tak ukončeno a fyzické osobě zůstávají daňové pohledávky či závazky nebo pohledávky a závazky vůči státním institucím.

Pokud chce fyzická osoba i nadále pokračovat ve svém podnikání, rozhoduje o převodu obchodního majetku, a to prodejem nebo vkladem do společnosti s ručením omezeným. Pokud jde o vklad jednotlivého obchodního majetku nebo celého obchodního závodu je vždy nutný znalecký posudek k vloženému majetku. Znalecké ocenění, ale ovlivňuje odpisování majetku, protože v případě vkladu nabyvatel pokračuje v daňových odpisech započatých u vkladatele.

Při prodeji u spojených osob je nutné zajistit, aby prodej proběhl v cenách běžných dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde o cenu, která by byla sjednána při prodeji mezi nezávislými osobami. Toto zajistí znalecké ocenění prodávávaného majetku nebo obchodního závodu.

Ve všech případech po nějakou dobu běží podnikání fyzické osoby i společnosti s ručením omezeným. Je vhodné zajistit oddělení všech nákladů i bankovních účtů, nelze platit z účtu fyzické osoby závazky společnosti s ručením omezeným a naopak. Jedná se o zcela samostatné subjekty a je třeba k nim takto přistupovat.

Jednou z výhod pro fyzickou osobu, která ukončí svoje podnikání, může být zaměstnání u společnosti s ručením omezeným. Fyzická osoba jako zaměstnanec má výhodnější sociální pojištění, účastní se i nemocenského pojištění, které je u osoby samostatně výdělečně činné zcela dobrovolné a většinou si toto dobrovolné pojištění neplatí.

Fyzická osoba má, jako společník společnosti s ručením omezeným, nárok na podíl na zisku, který společnost vytvořila. Daň, kterou musí z tohoto zisku odvést právnická osoba, činí 19 %. Pokud se rozhodne si tento podíl vyplatit, musí odvést ještě 15 % srážkovou daň. Tento příjem již není zatížen sociálním ani zdravotním pojištěním. Výsledek hospodaření u fyzické osoby je sice zdaněn pouze 15 % daní z příjmů, ale navíc z toho musí odvést

sociální a zdravotní pojištění. Dle výpočtů z předchozí kapitoly OSVČ odvede z výsledku hospodaření více než společnost s ručením omezeným.

4.3.1 Názor diplomantky

V praxi je asi nejčastěji využívaným způsobem přechodu právní formy podnikání fyzické osoby postupný převod majetku fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným. Například kvůli tomu, že se v případě prodeje majetku nemusí uskutečnit prodej najednou, ale po částech, a tak snížit daňové zatížení fyzické osoby. Ta se může postupně rozhodovat, co s jednotlivým majetkem udělá. Jestli jej prodá, vyřadí nebo ponechá v podnikání.

Je možné obchodní majetek do společnosti z části vložit a z části prodat, i tímto se optimalizuje daňová povinnost. Pohledávka z prodeje obchodního majetku fyzické osoby je jen na část obchodního majetku a z druhé části majetku vzniká fyzické osobě obchodní podíl, ze kterého mu při výplatě plyne podíl na zisku. Fyzická osoba může společnosti s ručením omezeným pronajmout majetek, který si ponechala.

Dle názoru diplomantky je vhodný právě tento dělený způsob, který sníží náklady postupným převodem a rozdělením majetku podle toho, který bude do společnosti prodán, vložen nebo dokonce úplně zlikvidován v případě zastarání. Uspoří se na daních a nebude potřeba tolik financí na úhradu závazku z koupě a díky postupnému prodeji bude majetek vybrán zodpovědně.

4.3.2 Názor podnikatele

Podnikatel preferuje okamžitý přechod právní formy podnikání. Chce najednou převést celé podnikání (celý obchodní závod) na společnost s ručením omezeným a ukončit podnikání fyzické osoby, protože chce mít souběh podnikání po co nejkratší možnou dobu. Jenže tento způsob s sebou nese podstatně větší finanční náklady.

Potom je výhodnější z daňového hlediska vklad obchodního závodu, který nenavýší základ daně fyzické osoby. Hlavně nezatěžuje novou společnost povinností najednou uhradit takto velký závazek. Samozřejmě by tento závazek mohl být rozdělen do několika splátek, ale to by znamenalo souběh podnikání, což podnikatel nechce. Proto bude vybrán vklad

obchodního závodu a fyzická osoba se stane společníkem společnosti s ručením omezeným. Bude inkasovat podíly na zisku, který společnost vytvoří. Vkladem zvýší základní kapitál společnosti s ručením omezeným, což bude působit prestižněji a není hradit vysoké náklady spojené s koupí obchodního závodu.

5 Závěr

Cílem práce bylo rozebrání možných způsobů změny právní formy podnikání fyzické osoby na podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným. Srovnání výhod a nevýhod a zhodnocení jednotlivých způsobů přechodu právní formy podnikání a následné doporučení nejvhodnější varianty pro konkrétního podnikatele. Práce popisuje založení nové společnosti s ručením omezeným a přechod právní formy podnikání.

Práce je rozdělena do tří částí. První část obsahuje teoretické vymezení základních pojmů, a to právních forem podnikání, kdy popisuje všechny společnosti, které mohou být založeny, se zaměřením na společnost s ručením omezeným a podnikání fyzické osoby. Je zde vymezen způsob vykazování účetních skutečností, daňové zatížení, které se u jednotlivých právních forem podnikání liší. Jsou zde teoreticky popsány možné způsoby přechodu právní formy podnikání fyzické osoby, jejich výhody a nevýhody. Je nastíněn postup založení nové společnosti s ručením omezeným a následného ukončení podnikání fyzické osoby.

Druhá část je věnována charakteristice podnikatele, druhu jeho činnosti a důvodům pro přechod právní formy podnikání. V kapitole je provedena změna právní formy jednotlivými způsoby a to z pohledu účetnictví, rozebráno je i jejich daňové zatížení a možné náklady, které se změnou vznikají.

Třetí část je věnována zhodnocení přechodu právní formy podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Jde o porovnání daňového zatížení, celkových nákladů, časové náročnosti a zhodnocení výhod a nevýhod jednotlivých možností přechodu právní formy podnikání.

Dle výsledků porovnání je nejméně nákladnou variantou přechod právní formy podnikání vkladem obchodního majetku. Další v pořadí je vklad celého obchodního závodu, kde se náklady zvyšují znaleckým oceněním obchodního závodu.

Z pohledu rychlosti ukončení podnikání fyzické osoby je nevhodnější přechod právní formy podnikání převodem celého obchodního závodu, ať už prodejem nebo vkladem. Po uhrazení pohledávky v případě prodeje a vzniku podílu v případě vkladu obchodního závodu do společnosti s ručením omezeným, může fyzická osoba úplně ukončit své podnikání.

Nejjednodušším způsobem přechodu právní formy podnikání je postupný převod obchodního majetku, ať už prodejem obchodního majetku nebo vkladem obchodního majetku do základního kapitálu společnosti. Výhodou je možný výběr, který majetek bude jakým způsobem převeden a je možná likvidace majetku, který není vhodný k dalšímu užívání. Nevýhodou je postupné snižování majetku a až poté ukončení podnikání fyzické osoby. Toto s sebou nese problémy se souběhem podnikání, atd.

Dle názoru diplomantky je nejvhodnější způsob, kdy se převede majetek, který má ještě ve společnosti nějaké využití a daňová povinnost z příjmu z prodeje u fyzické osoby je rozložena do delšího časového období. Podnikatel naopak zastává názor, že je pro něj výhodnější převod celého obchodního závodu. V tom případě záleží, jestli bude mít společnost s ručením omezeným dostatečné finanční prostředky pro úhradu závazku z koupě, nebo je vhodnější obchodní závod do společnosti vložit a navýšit tak základní kapitál a získat podíl ve společnosti s ručením omezeným. Tímto přechodem právní formy podnikání okamžitě ukončí podnikání fyzické osoby.

Seznam použité odborné literatury

Odborné časopisy

- [1] PILAŘOVÁ, Ivana. Jednoduché a zjednodušené účetnictví v podmínkách roku 2016. Účetnictví v praxi. 2016, č. 1, s. 7. ISSN 1211-7307.
- [2] PILAŘOVÁ, Ivana. Způsoby přechodu fyzické osoby na s. r. o. Otázky a odpovědi v praxi. 2010, č. 11, s. 2. ISSN 2533-4484.
- [3] VYCHOPENĚ, Jiří. Daňová evidence pro účely daně z příjmů fyzických osob. Daně a právo v praxi. 2016, č. 9, s. 9. ISSN 1211-7293.
- [4] VYCHOPENĚ, Jiří. Jednoduché účetnictví. Daně a právo v praxi. 2016, č. 12, s. 36. ISSN 1211-7293.

Odborné knihy

- [5] BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným - prakticky včetně účetnictví a daní. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 368 s. ISBN 978-80-7554-037-9.
- [6] ČOUKOVÁ, Pěva. Průvodce českými účetními standardy v návaznosti na daně a zákon o obchodních korporacích: vyřešené příklady 2016: účetnictví – daně – právo. 2. vyd. Bohuňovice: Oswald a. s., 2016. ISBN 978-80-88128-08-3.
- [7] ČOUKOVÁ, Pěva. Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích. Bohuňovice: Oswald, 2015. ISBN 978-80-905690-8-9.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. Nová společnost s ručením omezeným: právo, účetnictví, daně. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-4445-2.
- [9] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 97-80-247-2760-8.
- [10] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-4018-8.
- [11] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 7. 2017. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 855 s. ISBN 978-80-7554-089-8.
- [12] PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. Vzorový účtový rozvrh: Rozvaha a výsledovka: 2018. Ostrava: Sagit, 2018. ISBN – 978-80-7488-277-7.
- [13] VEBER, Jaromír. Podnikání malé a střední firmy. 3. aktualiz. a doplněné vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4520-6.

Elektronické dokumenty

- [14] ALTAXO.CZ. Založení společnosti vs. vznik společnosti. Altaxo.cz [online]. 2015 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/zacatek-podnikani/zalozeni-spolecnosti/zalozeni-spolecnosti-vs-vznik-spolecnosti>
- [15] BARŮŠKOVÁ, Zuzana. Právní formy podnikání. Portál. POHODA.cz [online]. 11. 10. 2013 [cit. 2018-03-02]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/pravni-formy-podnikani/>
- [16] Business-web.cz. Jak se liší kapitálová a osobní společnost. Business-web.cz [online]. 31. 3. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <https://www.business-web.cz/jak-se-lisi-kapitalova-a-osobni-spolecnost/>
- [17] DĚRGEL, Martin. Ukončení podnikání fyzické osoby. Dauc.cz [online]. 18. 11. 2010 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=37542&well=danarionline>
- [18] DOLEČEK, Marek. Nadnárodní formy společností. BusinessInfo.cz [online]. 1. 1. 2014 [cit. 2018-04-16]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nadnarodni-formy-spolecnosti-ppbi-51141.html#!&chapter=1>
- [19] E -SRO.cz. Náklady na založení společnosti. E -SRO.cz [online]. [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: <http://www.e-sro.cz/naklady-zalozeni-spolecnosti.htm>
- [20] FEIGERLOVÁ, Monika. Evropské hospodářské zájmové sdružení aneb nová výzva pro podnikatele. Epravo.cz [online]. 7. 7. 2004 [cit. 2018-04-12]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/evropske-hospodarske-zajmove-sdruzeni-aneb-nova-vyzva-pro-podnikatele-27139.html>
- [21] Finance.cz. Zálohy pro OSVČ v roce 2018: kolik a kdy si změnit platební příkazy? Finance.cz [online]. 2. 1. 2018 [cit. 2018-04-03]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/500211-zalohy-osvc-2018/>
- [22] Ipodnikatel.cz. Evropská společnost (SE) – kapitálová obchodní společnost založená evropským právem. Ipodnikatel.cz [online]. 31. 1. 2011 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-obchodni-spolecnosti/evropska-spolecnost-se-kapitalova-obchodni-spolecnost-zalozena-evropskym-pravem/Organizacni-struktura-evropske-spolecnosti.html>

- [23] Ipodnikatel.cz. Jak Nový občanský zákoník definuje podnikání. Ipodnikatel.cz [online]. 22. 1. 2014 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/jak-novy-obcansky-zakonik-definuje-podnikani.html>
- [24] Ipodnikatel.cz. Kdy vedu daňovou evidenci a kdy už musím vést účetnictví?. Ipodnikatel.cz [online]. 27. 8. 2010 [cit. 2018-03-23]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/danova-evidence-ucetnictvi-obchodni-rejstrik-obrat/>
- [25] Ipodnikatel.cz. Právní formy podnikání pro fyzické a právnické osoby. Ipodnikatel.cz [online]. 22. 11. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Zahajeni-podnikani/pravni-formy-podnikani-pro-fyzicke-a-pravnicke-osoby/Pravnicka-osoba.html>
- [26] KANDLEROVÁ, Kateřina. Přerušení či zrušení živnosti. Portál.Pohoda.cz [online]. 10. 2. 2014 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/preruseni-ci-zruseni-zivnosti/>
- [27] KONEČNÁ, Jana. Všeobecné podmínky pro živnost, poplatky. Jakpodnikat.cz [online]. 27. 8. 2014 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/vseobecne-podminky-ziskani-zivnosti.php>
- [28] KONEČNÁ, Jana. Volné živnosti, živnost volná. Jakpodnikat.cz [online]. 14. 1. 2017 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/zivnosti-volne.php>
- [29] KONEČNÁ, Jana. Živnosti koncesované. Jakpodnikat.cz [online]. 20. 5. 2013 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/zivnosti-koncesovane.php>
- [30] KOVAL, Jan a Petra SOCHOROVÁ. Evropská družstevní společnost. Epravo.cz [online]. 22. 6. 2007 [cit. 2017-03-27]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/evropska-druzstevni-spolecnost-48836.html>
- [31] LAMACZ, Martin. Vzory ke stažení – Zakladatelskou listinu u společnosti s ručením omezeným. www. Prahaspolecnosti.cz [online]. [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: <http://www.prahaspolecnosti.cz/vzory/2.pdf>
- [32] Ministerstvo financí ČR. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. www.mfcr.cz [online]. 7. 3. 2016 [cit. 2018-03-27]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statut/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262>

- [33] MORÁVEK, Daniel. Víte, které všechny náležitosti musí obsahovat zakladatelské listiny firem? Podnikatel.cz [online]. 27. 7. 2015 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/vite-ktere-vsechny-nalezitosti-musi-obsahovat-zakladatelske-listiny-firem/>
- [34] MURÁR, Filip. Kolik stojí založit společnost s ručením omezeným? Epravo.cz [online]. 24. 11. 2016 [cit. 2018-03-29]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/kolik-stoji-zalozit-spolecnost-s-rucenim-omezenym-104072.html>
- [35] Otevřená škola. Zásady vyplývající ze zákona o účetnictví. www.oalib.cz [online]. 24. 2. 2018 [cit. 2018-02-27]. Dostupné z: <https://www.oalib.cz/oskola/mod/book/tool/print/index.php?id=1597>
- [36] Podnikátor. Typy účetních soustav. Podnikator.cz [online]. [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18569/Typy-ucetnich-soustav>
- [37] RYCHTÁŘOVÁ, Pavla. Družstvo jak právní forma a jeho charakteristiky. Domacifinance.cz [online]. 28. 7. 2011 [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.domacifinance.cz/1031/druzstvo-jako-pravni-forma-a-jeho-charakteristiky/>
- [38] Společnosti online. Povinnost zakládání dokumentů do sbírky listin vs. sankce. Spolecnostionline.cz [online]. 6. 4. 2017 [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: <https://www.spolecnostionline.cz/2017/04/06/povinnost-zakladani-dokumentu-sbirky-listin-vs-sankce/>
- [39] STROPKOVÁ, Šárka. Účtování dlouhodobého majetku – odpisování a vyřazení (2. část). portal.pohoda.cz [online]. 21. 1. 2013 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku-odpisovani-a-nbsp;vy/>
- [40] Středoevropské centrum pro finance a management. Právní formy podnikání. Finance-management.cz [online]. [cit. 2017-06-27]. Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Pravni+formy+podnikani&IdPojPass=36>
- [41] Veřejný rejstřík a sbírka listin. Podání do veřejného rejstříku. Justice.cz [online]. [cit. 2018-04-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/iform/index.html?4>
- [42] VOLEJNÍK, Tomáš. Záписy do obchodního rejstříku levněji a rychleji. Právní prostor.cz [online]. 13. 7. 2015 [cit. 2018-04-01]. Dostupné z:

<https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/zapisy-do-obchodniho-rejstriku-levneji-a-rychleji>

- [43] Yourtaxes.cz. Jak se připravit na drastické omezení výdajových paušálů. Yourtaxes.cz 6. 2. 2017 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: <http://www.yourtaxes.cz/jak-se-pripravit-na-drasticke-omezeni-vydajovych-pausalu>

Zákony

- [44] Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů
- [45] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
- [46] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [47] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [48] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [49] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [50] Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, které se zakládají do sbírky listin u rejstříkového soudu
- [51] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek


A. S.	– Akciová společnost	OR	– Obchodní rejstřík
BÚ	– Bankovní účet	OSVČ	– Osoba samostatně výdělečně činná
ČÚS	– České účetní standardy	PPD	– Příjmový pokladní doklad
ČR	– Česká Republika	PO	– Právnícká osoba
DHNM	– Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	S. R. O.	– Společnost s ručením omezeným
DPH	– Daň z přidané hodnoty	SCE	– Evropská družstevní společnost
EHS	– Evropské hospodářské společenství	SE	– Evropská společnost
EHZS	– Evropské hospodářské zájmové sdružení	SMV	– Samostatné movité věci
EU	– Evropská Unie	V. O. S.	– Veřejná obchodní společnost
FO	– Fyzická osoba	VBÚ	– Výpis z bankovního účtu
IČO	– Identifikační číslo organizace	VPD	– Výdajový pokladní doklad
ID	– Interní doklad	ZC	– Zůstatková cena
K. S.	– Komanditní společnost	ZDP	– Zákon o daních z příjmů
KB	– Komerční Banka	ZK	– Základní kapitál
Kč	– Korun českých	ZOK	– Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
MD	– Má dát	ZoÚ	– Zákon o účetnictví
NOZ	– Nový občanský zákoník		

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018



.....

Lucie Večeřová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzorový účtový rozvrh

Příloha č. 2 – Zakladatelská listina vzor

Příloha č. 3 – Návrh na zápis do OR - vzor